



VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ

BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY

FAKULTA PODNIKATELSKÁ

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT

ÚSTAV FINANCÍ

INSTITUTE OF FINANCES

KONSOLIDOVANÁ ÚČETNÍ ZÁVĚRKA

CONSOLIDATED FINANCIAL STATEMENTS

DIPLOMOVÁ PRÁCE

MASTER'S THESIS

AUTOR PRÁCE

AUTHOR

Bc. Žofia Havranová

VEDOUCÍ PRÁCE

SUPERVISOR

doc. Ing. Anna Fedorová, CSc.

BRNO 2018

Zadání diplomové práce

Ústav: Ústav financí
Studentka: **Bc. Žofia Havranová**
Studijní program: Ekonomika a management
Studijní obor: Účetnictví a finanční řízení podniku
Vedoucí práce: **doc. Ing. Anna Fedorová, CSc.**
Akademický rok: 2017/18

Ředitel ústavu Vám v souladu se zákonem č. 111/1998 Sb., o vysokých školách ve znění pozdějších předpisů a se Studijním a zkušebním řádem VUT v Brně zadává diplomovou práci s názvem:

Konsolidovaná účetní závěrka

Charakteristika problematiky úkolu:

Úvod
Cíle práce, metody zpracování
Teoretická východiska konsolidace účetní závěrky
Analýza konsolidačních pravidel
Návrh konsolidačních pravidel
Závěr
Seznam použité literatury
Přílohy

Cíle, kterých má být dosaženo:

Cílem diplomové práce je navrhnout konsolidační pravidla pro skupinu účetních jednotek, která se připravuje k zahájení prací na konsolidaci účetní závěrky.

Základní literární prameny:

HARNA, L. Konsolidovaná účetní závěrka. Praha: Bilance, 1996.

HVOŽDAROVÁ, J. a kol. Konsolidácia účtovnej závierky a jej analýza. Bratislava: Ekonóm. 2009. ISBN 978-80-225-2804-7.

HVOŽDAROVÁ, J., J. SAPARA a J. UŽÍK. Konsolidovaná účtovná závierka: zostavenie a analýza. Bratislava: Ekonóm, 2012. ISBN 978-80-225-3509-0.

FARKAŠ, F. Konsolidovaná účtovná závierka v Slovenskej republike. Bratislava: Iura Edition, 2013. ISBN 978-80-8078-527-7.

JONÁŠ, R. a R. LOJA. Konsolidovaná účetní závěrka podle českých předpisů v příkladech. Praha: VOX, 2016. ISBN 978-80-87480-52-6.

ZELENKA, V. a M. ZELENKOVÁ. Konsolidace účetních výkazů. Praha: EKOPRESS, 2013. ISBN 97880-86929-95-8.

Termín odevzdání diplomové práce je stanoven časovým plánem akademického roku 2017/18

V Brně dne 1.3.2018

L. S.

doc. Ing. Vojtěch Bartoš, Ph.D.
ředitel děkan

doc. Ing. et Ing. Stanislav Škapa, Ph.D.

Abstrakt

Problematika diplomovej práce je zameraná na konsolidovanú účtovnú závierku, ktorá pomocou analýzy súčasného stavu skupiny kapitálovo spojených podnikov špecifikuje návrh konsolidačných pravidiel vybranej skupiny podnikov.

Diplomová práca obsahuje základné charakteristiky konsolidovanej účtovnej závierky, analýzu súčasného stavu a návrh konsolidačných pravidiel pre vybranú skupinu podnikov. Ide o skupinu podnikov, ktorá spĺňa podmienky pre povinné zostavovanie konsolidovanej účtovnej závierky ale v súčasnosti ešte konsolidovanú účtovnú závierku nezostavuje.

Kľúčové slová

konsolidovaná účtovná závierka, konsolidačné pravidlá, rámcové konsolidačné pravidlá, konkrétne ustanovenia konsolidačných pravidiel, materská spoločnosť, dcérska spoločnosť, pravidlá konsolidácie

Abstract

The Diploma Thesis is focused on consolidated financial statements, which specifies propose of consolidation rules of chosen group of companies via the analysis of current status of group of companies joined by a capital.

The Diploma Thesis contains the basic characteristics of consolidated financial statements, analysis of current status and proposal of consolidation rules for chosen group of companies. It concern the group of companies, which fulfil conditions for mandatory assembling of consolidated accounts, but are not assembling such consolidated accounts yet.

Key words

consolidated financial statements, consolidation rules, framework consolidation rules, concrete establishments of consolidation rules, mother company, daughter company, rules of consolidation

Bibliografická citácia

HAVRANOVÁ, Ž. *Konsolidovaná účetní závěrka*. Brno: Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, 2018. 108 s. Vedoucí diplomové práce doc. Ing. Anna Fedorová, CSc..

Čestné vyhlásenie

Čestne vyhlasujem, že táto diplomová práca je pôvodná a pri jej spracovaní som postupovala samostatne. Ďalej prehlasujem, že som uviedla všetky použité zdroje a neboli porušené žiadne autorské práva (v zmysle Zákona č. 121/2000 Sb., o práve autorskom a o právach súvisiacich s právom autorským).

V Brne dňa

.....
podpis študenta

Pod'akovanie

Ďakujem vedúcej mojej diplomovej práce doc. Ing. Anne Fedorovej, CSc., za cenné pripomienky, ktorými mi bola nápomocná pri spracovávaní diplomovej práce.

Obsah

Úvod.....	10
Cieľ a metodika diplomovej práce.....	11
1. Konsolidovaná účtovná závierka	14
1.1 Podstata konsolidovanej účtovnej závierky	14
1.1.1 Základný obsah a forma konsolidovanej účtovnej závierky	15
1.1.2 Zásady zostavenia konsolidovanej účtovnej závierky.....	18
1.1.3 Užívatelia konsolidovanej účtovnej závierky.....	20
1.2 Podniky vstupujúce do konsolidácie.....	21
1.2.1 Materská spoločnosť.....	22
1.2.2 Dcérska spoločnosť	23
1.2.3 Pridružený podnik	24
1.2.4 Spoločný podnik.....	24
1.3 Povinnosť zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku.....	25
1.3.1 Povinnosti konsolidujúceho podniku	27
1.4 Metódy konsolidácie	28
1.4.1 Plná metóda konsolidácie	29
1.4.2 Ekvivalenčná metóda konsolidácie	32
1.4.3 Pomerná metóda konsolidácie.....	34
1.5 Vylúčenie vzájomných vzťahov.....	35
1.5.1 Transakcie s dopadom na konsolidovanú rozvahu	35
1.5.2 Transakcie s dopadom na konsolidovaný výkaz zisku a straty	37
1.5.3 Transakcie s dopadom na celú konsolidovanú účtovnú závierku	37
2. Konsolidačné pravidlá	39
2.1 Zloženie konsolidačných pravidiel	40
2.1.1 Rámcové konsolidačné pravidlá.....	40

2.1.2 Konkrétne konsolidačné pravidlá	49
3. Analýza súčasného stavu	52
3.1 Podniky v konsolidácii	52
3.1.1 Hořava plus, s. r. o.	53
3.1.2 Slávkovský pivovar, s. r. o.	53
3.1.3 DESTILA, s. r. o.	54
3.2 Podklad pre tvorbu pravidiel konsolidácie.....	56
4. Návrh konsolidačných pravidiel	66
4.1 Rámcové konsolidačné pravidlá	66
4.2 Konkrétne konsolidačné pravidlá platné pre účtovné obdobie od 1. 1. 2016 do 31. 12. 2016.....	80
5. Zhodnotenie výsledkov práce	87
Záver	90
Použitá literatúra	92
Zoznam grafov, obrázkov a tabuliek	95
Prílohy.....	97

Úvod

V súčasnej dobe je hlavnou témou globalizácia, otvorenosť ekonomík a rozvoj. Preto spoločnosti pre udržanie a posilnenie svojej pozície na trhu využívajú možnosti spájania jednotlivých spoločností do skupín. Cieľom týchto spoločností je využívanie otvorenosti daných ekonomík a z toho plynúcich ekonomických výhod. Ďalšie ekonomické výhody plynú zo spájania spoločností.

Vplyvom ekonomického vývoja a globalizácie prichádza tlak na vytváranie jednotných pravidiel. S tým taktiež rastie význam zostavovania konsolidovaných účtovných závierok.

Cieľom konsolidovanej účtovnej závierky je vytvorenie jednotnej účtovnej závierky, ktorá je zostavená za skupinu kapitálovo spojených podnikov ako išlo o jeden celok. Z uvedeného vyplýva, že konsolidovaná účtovná závierka hodnotí skupinu podnikov ako celok. Informácie z konsolidovanej účtovnej závierky slúžia nie len vlastníkom ale aj investorom, potenciálnym investorom či širokej verejnosti, ktorá má záujem o daný druh informácií.

V Českej republike pre zostavenie konsolidovanej účtovnej závierky môžu skupiny podnikov využívať českú legislatívu (zákon č. 563/1991 Sb., o účtovníctve; vyhláška č. 500/2002 Sb.; české účtovné štandardy). Okrem českej legislatívy existuje tiež metodika podľa Medzinárodných štandardov účtovného výkazníctva (IFRS).

S aktuálnym vývojom otvorenosti ekonomík je téma konsolidovanej účtovnej závierky stále viac aktuálna a preto si zaslúži väčšiu pozornosť. Z uvedeného dôvodu je témou diplomovej práce práve konsolidovaná účtovná závierka.

Cieľ a metodika diplomovej práce

Hlavným cieľom diplomovej práce je zostavenie smernice pre konsolidovanú účtovnú závierku. Smernica, tiež nazývaná ako konsolidačné pravidlá, bude vypracovaná pre konkrétnu vybranú skupinu podnikov, ktorá spĺňa podmienky konsolidácie.

Diplomová práca je rozdelená na niekoľko častí. Každá časť má svoj čiastkový cieľ, ktorého splnenie vyústi k dosiahnutiu hlavného cieľa, ktorým je zostavenie konsolidačných pravidiel pre vybranú skupinu kapitálovo spojených podnikov.

Práca je rozdelená na teoretickú a praktickú časť. Cieľom prvej časti je teoretické vymedzenie dôležitých pojmov problematiky konsolidácie podľa českých predpisov. Hlavnými zdrojmi pre spracovanie problematiky sú zákon o účtovníctve č. 563/1991 Sb., vyhláška č. 500/2002 Sb. a Český účtovný štandard pre podnikateľov č. 020. Právne predpisy sú platné k 9.1.2017.

Okrem všeobecnej problematiky konsolidovanej účtovnej závierky sa teoretická časť diplomovej práce bude venovať problematike konsolidačných pravidiel. Časť konsolidačných pravidiel sa bude venovať teoretickému vymedzeniu základných pojmov. Vymedzenie teoretických pojmov je cieľom konsolidačných pravidiel.

Prostredníctvom teoretickej časti je spracovaná druhá, hlavná časť práce, ktorá sa venuje konsolidačným pravidlám pre danú skupinu podnikov. Vytvorenie a vyhlásenie konsolidačných pravidiel konsolidujúcim podnikom za skupinu podnikov, ktoré vstupujú do konsolidácie je povinne stanovené Českým účtovným štandardom pre podnikateľov č. 020. Konsolidačné pravidlá zjednodušia a urýchlia riešenie situácií, ktoré môžu nastať pri tvorbe konsolidovanej účtovnej závierky. Konsolidačné pravidlá obsahujú spôsoby oceňovania majetku a záväzkov, požiadavky na údaje, ktoré predkladajú podniky vstupujúce do konsolidácie a mnoho ďalších informácií, potrebných pre zostavenie konsolidovanej účtovnej závierky. Tieto informácie budú detailne rozobraté v teoretickej aj praktickej časti.

Prvú časť praktickej časti tvorí analýza súčasného stavu, ktorá sa venuje analýze vybranej skupiny kapitálovo prepojených podnikov. Cieľom tejto časti je identifikácia rozdielu v účtovných metódach jednotlivých podnikov v skupine. Cieľ dosiahneme

prostredníctvom zhodnotenia a analýzy všetkých podnikov v skupine. Identifikované rozdiely sa odstránia v súlade s konsolidačnými pravidlami, ktoré stanovujú jednotné postupy pre účtovné metódy a zostavovanie účtovných závierok spoločností v skupine.

Na základe jednotlivých čiastkových celkov bude vytvorená návrhová časť diplomovej práce. Ide o návrh konsolidačných pravidiel pre vybranú skupinu podnikov. Konsolidačné pravidlá budú obsahovať rámcové pravidlá platné pre viac účtovných období a konkrétne konsolidačné pravidlá, ktoré budú platné pre obdobie od 1. 1. 2016 do 31. 12. 2016. Aktuálnym účtovným obdobím, pre ktorý bol vytváraný návrh konsolidačných pravidiel, je rok 2016, pretože skupina podnikov k 31. 12. 2016 splnila povinnosť konsolidovať. To znamená, že k 31. 12. 2016 má povinnosť prvý krát zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku. A taktiež má konsolidujúca spoločnosť povinnosť vytvoriť konsolidačné pravidlá.

Táto diplomová práca je spracovaná v skrátenej podobe. Neobsahuje časť vylučovania vzájomných vzťahov v praktickej časti. Informácie sú čerpané z verejne dostupných zdrojov.

Metodika diplomovej práce je aplikovaná pomocou vedeckých a logických metód.

Vedecké metódy pozostávali z teoretickej, primárnej analýzy a analýzy dokumentov. Teoretická analýza predstavuje preštudovanie odbornej literatúry, ktorá vymedzuje a vysvetľuje pojmy súvisiace s témou práce. Analýza verejne dostupných dokumentov je zameraná na získanie informácií o analyzovanej skupine podnikov. Primárna analýza je realizovaná v dvoch krokoch. Prvým krokom je opis spoločností v skupine, splnenie podmienok pre povinnosť konsolidovať a analýza ich metód vedenia účtovníctva. Záverečný krok je venovaný návrhu konsolidačných pravidiel pre vybranú skupinu podnikov.

Z logických metód sú využívané metódy analýzy, syntézy a indukcie. Analýza predstavuje postup, ktorým môžeme podrobne rozobrať problematiku na jej jednotlivé časti. Metóda analýzy je použitá v teoretickej analýze. Indukciu ako metódu skúmania je využívaná vo všetkých častiach diplomovej práce. Indukcia stanovuje obecné závery z nových poznatkov na základe statického spracovania a hodnotenia dát. Syntéza ako

jedna z logistických metód je využívaná nie len v teoretickej časti práce ale predovšetkým v praktickej časti. Príkladom je návrh konsolidačných pravidiel na základe zistených informácií. Okrem týchto troch metód bola využitá tiež metóda konkretizácie. Táto metóda je využívaná pri definovaní cieľov práce a v ich samotnej realizácii.

1. Konsolidovaná účtovná závierka

Individuálne účtovné závierky kapitálovo prepojených podnikov (materský, dcérsky, pridružený a spoločný) obsahujú informácie bez ohľadu na kapitálové prepojenia podnikov, čo znamená, že ich vypovedacia schopnosť o skutočnosti nie je dostatočná.^[1] V individuálnych účtovných závierkach sa uvádzajú vzájomné vzťahy kapitálovo prepojených podnikov.^[5]

Riešením daných problémov je: „zostavenie konsolidovanej účtovnej závierky pomocou konsolidácie na báze individuálnych účtovných závierok kapitálovo prepojených podnikov.“^[1]

Dôležitou súčasťou konsolidácie je **konsolidačný rozdiel**. Konsolidačný rozdiel je potrebné vypočítať pri začlenení podniku do konsolidácie. Princíp konsolidačného rozdielu vychádza z nutnosti vyjadriť príslušný podiel na hospodárskom výsledku za bežné účtovné obdobie, v ktorom konsolidujúci podnik uplatňoval vplyv v skupine podnikov.^[10]

Výška konsolidačného rozdielu môže byť kladná alebo záporná. Kladný konsolidačný rozdiel vzniká v prípade, že podiel na vlastnom kapitále konsolidovaného podniku bol obstaraný za vyššiu cenu ako je jeho účtovná hodnota. Záporný konsolidačný rozdiel vzniká naopak v prípade, že podiel na vlastnom kapitále konsolidovaného podniku bol obstaraný za nižšiu cenu ako je jeho účtovná hodnota.^[2]

Konsolidačný rozdiel sa odpisuje do 20 rokov rovnomerným odpisom, pokiaľ neexistuje dôvod pre kratšiu dobu odpisovania.^[5]

1.1 Podstata konsolidovanej účtovnej závierky

Konsolidovaná účtovná závierka je účtovná závierka, ktorá je zostavená za skupinu kapitálovo prepojených jednotiek (podnikov) ako by išlo o jednu ekonomickú jednotku. V prípade konsolidovanej účtovnej závierky je účtovnou jednotkou ekonomická jednotka (skupina podnikov).^[2]

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví hovorí, že „konsolidovanou účetní závěrkou se rozumí účetní závěrka sestavená a upravená metodami konsolidace. Konsolidovaná účetní závěrka musí být sestavena tak, aby podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace konsolidačního celku, účetních jednotek pod společným vlivem a účetních jednotek přidružených.“^[3]

V Českej republike konsolidáciu účtovných závierok upravuje:

- zákon o účetnictví (č. 563/1991 Sb.),
- prevádzacia vyhláška k zákonu o účetnictví (vyhláška č. 500/2002 Sb.),
- české účtovné standardy týkajúce sa konsolidácie účtovných závierok (ČUS pre podnikateľov č. 020 Konsolidovaná účetní závěrka).^[2]

1.1.1 Základný obsah a forma konsolidovanej účtovnej závierky

Konsolidovaná účtovná závierka musí byť zostavená tak, aby podávala verný a pravdivý obraz predmetu účtovníctva a finančnej situácie konsolidovanej skupiny podnikov.^[3]

„Účetní jednotky sestavují rozvahu a výkaz zisku a ztráty a přílohu v účetní závěrce v plném rozsahu, nebo ve zkráceném rozsahu.“^[4]

„Informace konsolidované účetní závěrky vycházejí z účetních závěrek konsolidující účetní jednotky, konsolidovaných účetních jednotek, účetních jednotek pod společným vlivem a účetních jednotek přidružených, konsolidovaných účetních závěrek dílčích celků a dalších údajů.“^[4]

Konsolidovanú účtovnú závierku tvorí:

- súvaha ku koncu obdobia,
- výkaz zisku a straty za obdobie,
- príloha ku konsolidovanej účtovnej závierke, ktorá obsahuje prehľad podstatných účtovných pravidiel, popis podnikov vstupujúcich do konsolidácie a ďalšie vysvetľujúce poznámky,
- súčasťou konsolidovanej účtovnej závierky tiež môže byť:
 - prehľad o peňažných tokoch,

- prehľad o zmenách vlastného kapitálu.^[4]

Konsolidovaná súvaha obsahuje aktíva a pasíva za bežné a minulé účtovné obdobie. Výška aktív a pasív sa uvádza rovnakým spôsobom ako v nekonsolidovanej súvahe. „Rozvaha se podle použité metody konsolidace doplní o položky:

- *kladný konsolidační rozdíl,*
- *záporný konsolidační rozdíl,*
- *menšinový vlastní kapitál,*
- *menšinový základní kapitál,*
- *menšinové kapitálové fondy,*
- *menšinové fondy ze zisku včetně nerozděleného zisku a neuhrazené ztráty minulých let,*
- *menšinový výsledek hospodaření běžného účetního období,*
- *cenné papíry a podíly v ekvivalenci,*
- *konsolidační rezervní fond,*
- *podíl na výsledku hospodaření v ekvivalenci.*“^[4]

Súvaha v plnom rozsahu obsahuje všetky položky podľa prílohy č. 1 vyhlášky č. 500/2002 Sb. a „sestavuje ji účetní jednotka, která je:

- *velkou účetní jednotkou,*
- *střední účetní jednotkou,*
- *malou účetní jednotkou, která má povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, nebo*
- *mikro účetní jednotkou, která má povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem.*“^[4]

Konsolidovaný výkaz zisku a straty je v porovnaní s konsolidovanou súvahou obsahovo rovnaký ako nekonsolidovaný výkaz zisku a straty. V konsolidovanom výkaze zisku a straty sa uvádza výška nákladov a výnosov za bežné a minulé účtovné obdobie. „Výkaz zisku a ztráty se doplní:

- *v nákladových položkách o zúčtování kladného konsolidačního rozdílu,*
- *ve výnosových položkách o zúčtování záporného konsolidačního rozdílu,*

- *o menšinové podíly na výsledku hospodaření, o podíl na výsledku hospodaření v ekvivalenci, podle použité metody konsolidace.*^[4]

Rovnako ako príloha individuálnej účtovnej závierky, aj **príloha konsolidovanej účtovnej závierky** obsahuje základné informácie vymedzené vo vyhláške č. 500/2002 Sb. v §39 - §39c. V prílohe konsolidovanej účtovnej závierky konsolidujúci podnik okrem základných informácií uvedie:

- spôsob a metódy konsolidácie, prípadné odôvodnenie výberu metód konsolidácie,
- názvy a sídla podnikov zahrnutých do konsolidácie, podiely na vlastnom kapitále, miery vplyvu, odôvodnenie miery vplyvu,
- názvy a sídla podnikov, ktoré neboli zahrnuté do konsolidácie, vrátane dôvodu ich nezahrnutia do konsolidácie, podiely na vlastnom kapitále týchto podnikov,
- názvy a sídla podnikov, v ktorých je podiel na vlastnom kapitále menší ako 20 %, podiely na vlastnom kapitále vrátane celkovej výšky vlastného kapitálu a výšky výsledku hospodárenia za posledné účtovné obdobie, informácie o vlastnom kapitále a výsledku hospodárenia nemusia byť uvedené v prípade, že sa týkajú podnikov, ktorý nemajú povinnosť zverejniť účtovnú závierku,
- súvahové dni podnikov zahrnutých do konsolidácie v prípade, že sa líšia od súvahového dňa konsolidujúceho podniku,
- vysvetlenie položiek „kladný konsolidačný rozdiel“ a „záporný konsolidačný rozdiel“, metódy ich stanovenia a významné zmeny oproti predchádzajúcemu účtovnému obdobiu,
- pri položkách, ktoré sú alebo boli pôvodne vyjadrené v cudzej mene, sa uvedú informácie o spôsobe ich prepočtu na menu, v ktorej je zostavovaná konsolidovaná účtovná závierka.^[4]

Konsolidujúci podnik neuvedie dané informácie v prílohe v prípade, že *„by tyto informace svou povahou vážně poškozovaly kteroukoliv účetní jednotku, již se týkají; informace o vynechání těchto údajů se vždy uvede v příloze v konsolidované účetní závěrce.*“^[4]

Konsolidujúci podnik uvedie v prílohe konsolidovanej účtovnej závierky stanovené informácie *„a to tak, by se usnadnilo posouzení finanční situace podniků*

zahrnutých do konsolidace jako celku, s nezbytnými úpravami, jež vyplývají ze zvláštností konsolidované účetní závěrky v porovnání s roční účetní závěrkou, včetně s tím, že

- *při uvádění transakcí mezi spřízněnými stranami se neuvádějí operace mezi spřízněnými stranami, které jsou zahrnuty do konsolidace a které se z konsolidace vylučují,*
- *při uvádění transakcí mezi spřízněnými stranami se neuvádějí operace mezi spřízněnými stranami, které jsou zahrnuty do konsolidace a které se z konsolidace vylučují,*
- *při uvádění průměrného počtu zaměstnanců v průběhu účetního období se zvlášť uvádí průměrný počet zaměstnanců, které zaměstnávají účetní jednotky, které jsou konsolidovány pomocí metody poměrné konsolidace,*
- *při uvádění částek odměn, záloh, závdavků a úvěrů přiznaných členům řídicích, kontrolních a případně správních orgánů se uvádějí pouze částky přiznané konsolidující účetní jednotkou a jejími konsolidovanými účetními jednotkami členům řídicích, kontrolních a případně správních orgánů konsolidující účetní jednotky.“^[4]*

Súčasťou konsolidovanej účtovnej závierky môže byť **prehľad o peňažných tokoch a prehľad o zmenách vlastného kapitálu.**^[3]

1.1.2 Zásady zostavenia konsolidovanej účtovnej závierky

Medzi špecifické zásady zostavenia konsolidovanej účtovnej závierky sa zaraďujú:

- *„zásada ekonomickej jednotky,*
- *zásada rovnakých účtovných politík,*
- *deň, ku ktorému sa konsolidovaná účtovná závierka zostavuje,*
- *obdobie konsolidácie dcérskeho podniku,*
- *zásada svetovej závierky.“^[7]*

Zásada ekonomickej jednotky hovorí o tom, že konsolidovaná účtovná závierka je účtovnou závierkou, v ktorej sú majetok, vlastné imanie, záväzky, výnosy, náklady a peňažné toky všetkých podnikov v skupine vykázané tak, ako keby boli podniky v skupine jednou ekonomickou jednotkou.^[7]

V konsolidovanej účtovnej závierke sa pre rovnaké transakcie musia použiť rovnaké účtovné politiky. Hovorí o tom **zásada rovnakých účtovných politík**. Týka sa to tiež zásad oceňovania.^[7]

Deň, ku ktorému sa konsolidovaná účtovná závierka zostavuje je dňom, ku ktorému zostavuje svoju účtovnú závierku konsolidujúci podnik. K tomuto istému dňu musia zostaviť účtovné závierky aj ostatné podniky v skupine. *„Údaje z „nesynchronizované“ sestavených účetních závěrek je nutné očistit o transakce, které do daného „konsolidačního“ účetního období nepatří a naopak je tam třeba přidat, co chybí.“*^[26]

V prípade, že súvahový deň konsolidujúceho podniku a súvahové dni konsolidovaných podnikov nie sú zhodné, tak je možné postupovať dvomi spôsobmi. *„Pokud konsolidující účetní jednotka zahrne do konsolidované účetní závěrky účetní jednotku s odlišným rozvahovým dnem, který předchází o méně než 3 měsíce rozvahový den, ke kterému se konsolidovaná účetní závěrka sestavuje, zohlední skutečnosti, které nastaly v účetnictví zahrnované účetní jednotky mezi těmito rozvahovými dny, jsou-li významné. Informace o této skutečnosti konsolidující účetní jednotka uvede v příloze v konsolidované účetní závěre.“*^[4] Významnosť stanovuje konsolidujúci podnik.

Pokiaľ si to vyžadujú zvláštne právne predpisy alebo konsolidujúci podnik, tak *„účetní jednotky sestavují účetní závěrku v průběhu účetního období i k jinému okamžiku než ke konci rozvahové dne.“* Takáto účtovná závierka sa nazýva *„mezitímní účetní závěrka“*. *„V případech sestavování mezitímní účetní závěrky účetní jednotky neuzavírají účetní knihy a provádějí inventarizaci jen pro účely vyjádření ocenění.“*^[3]

Avšak *„v těchto případech nastávají komplikace při vylučování vzájemných vztahů.“* Z praktických dôvodov sa odporúča *„sestavit mezitímní účetní závěrku.“*^[16]

Obdobie konsolidácie predstavuje dátum, od kedy konsolidujúci podnik konsoliduje, do dátumu, kedy konsolidujúci podnik ukončil konsolidáciu.^[7] Začiatok

konsolidácie je dobrovoľný alebo povinný, pre skupinu podnikov, ktoré dosiahli veľkostné kritériá.^[3]

Zásada svetovej závierky hovorí o tom, že do konsolidovanej účtovnej závierky sa zahŕňajú všetky tuzemské aj zahraničné kapitálovo prepojené podniky.^[7]

1.1.3 Užívatelia konsolidovanej účtovnej závierky

Hlavnou funkciou konsolidovanej účtovnej závierky je poskytovanie relevantných informácií o finančnej situácii, výkonnosti a zmenách finančnej situácie účtovnej jednotky predovšetkým externým užívateľom.^[2]

V súčasnej dobe konsolidovaná účtovná závierka slúži širokému okruhu užívateľov. Užívatelia konsolidovanej účtovnej závierky sú:

- interní - vlastníci spoločnosti, súčasní investori a zamestnanci,
- externí - potencionálni investori, odberatelia, dodávatelia, veritelia, konkurencia, finančný analytici, štát a orgány štátnej správy a široká verejnosť.^[17]

„Investori požadujú informácie o dosaženom zisku, rentabilite investíc, riziku spojenom s investíciou, o schopnosti platiť dividendy. Účetní informácie slouží vlastníkům ke kontrole činnosti manažerů. Věřitelé požadují informace, ze kterých je možno usoudit, zda je podnik schopen uhradit své závazky včetně úroků. Zaměstnanci se zajímají o stabilitu podniku, ziskovost, dlouhodobá schopnost podniku poskytovat pracovní příležitosti, vyplácet mzdy, případně penzijní požitky. Dodavatelé i odběratelé – zejména ti strategičtí – analyzují účetní informace, aby mohli odhadnout perspektivu dlouhodobého obchodního vztahu. Štát vyžaduje statistické údaje o činnosti podniku, podklady pro vyčíslení daní či pro regulaci činnosti podniku. Veřejnost se zajímá o účetní informace s ohledem na zjištění perspektiv zaměstnání v podniku, informuje se o ekonomických i mimoekonomických aktivitách podniku.“^[17]

1.2 Podniky vstupujúce do konsolidácie

„Povinnosť sestaviť konsolidovanou účtnú závierku má účtná jednotka, ktorá je obchodní spoločnosť a je ovládajúcou osobou, s výjimkou ovládajúcich osôb, ktoré vykonávajú spoločný vliv.“ Nazývaná tiež ako konsolidujúca účtovná jednotka.^[3]

„Povinnosť podrobiť sa sestaveniu konsolidovanej účtnej závierky má osoba bez ohľadu na jej sídlo, pokiaľ je:

- *ovládanou osobou, s výjimkou ovládaných osôb, v ktorých je vykonávaný spoločný vliv (konsolidovaná účtná jednotka),*
- *osobou, v ktorej konsolidujúci alebo konsolidovaná účtná jednotka vykonáva spoločný vliv (účtná jednotka pod spoločným vlivom),*
- *osobou, v ktorej konsolidujúci účtná jednotka vykonáva podstatný vliv (účtná jednotka pridružená).“*^[3]

Skupina podnikov vstupujúcich do konsolidácie je vymedzená predovšetkým pre vypovedajúcu schopnosť konsolidovaných účtovných výkazov, ktoré sú závislé na určení jednotiek, zahrnutých do konsolidovanej skupiny podnikov.^[8]

K podnikom vstupujúcich do konsolidácie nebudú zahrnuté všetky podniky, ktoré sú kapitálovo prepojené s konsolidujúcim podnikom, ktorý má povinnosť zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku. Hlavným kritériom pre zaradenie kapitálovo spojeného podniku do skupiny konsolidovaných podnikov je významnosť, ktorá je limitovaná výškou uplatňovaného vplyvu ovládajúceho podniku (spodný limit je 20 %).^[9] Medzi ďalšie kritériá patrí nedostupnosť potrebných informácií, vysoká nákladovosť pre získanie potrebných informácií alebo pokiaľ konsolidujúci podnik nakupuje podielové cenné papiere s úmyslom dané cenné papiere hneď predať.^[3]

Konkrétne podmienky, ktoré musia podniky spĺňať aby nemali povinnosť zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku alebo aby nemuseli byť zahrnuté do konsolidácie sa nachádzajú v kapitole 1.3 Povinnosť zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku.

Dané výnimky z konsolidácie sú uvedené v zákone o účtovníctve č. 563/1991 Sb. v § 22a a § 22aa.^[3]

Podniky, ktoré vstupujú do konsolidácie sú určitým spôsobom prepojené. Môže ísť o „propojení:

- *na základě držení vlastnických podílů,*
- *na základě smluvního uspořádání,*
- *na základě personální přízněnosti,*
- *na základě příbuznosti předmětu činnosti,*
- *na základě jiným způsobem aplikované míry vlivu atd.“^[2]*

1.2.1 Materská spoločnosť

Pojem materská spoločnosť vymedzuje každý podnik, ktorý uplatňuje fakticky alebo právne rozhodujúci vplyv na riadení alebo prevádzkovaní iného podniku.^[20] V jednej skupine môže byť tento podnik materský, v ďalšej skupine môže byť ovládaný iným podnikom.^[10]

Podľa zákona o obchodných korporáciách ovládajúca osoba je osoba, ktorá môže uplatňovať rozhodujúci vplyv priamo alebo nepriamo. Ovládajúcou osobou je materská spoločnosť a podnik, ktorý ovláda je dcérska spoločnosť.^[11]

Ovládajúcou osobou je:

- *osoba, ktorá môže „jmenovat nebo odvolat většinu osob, které jsou členy statutárního orgánu obchodní korporace nebo osobami v obdobném postavení nebo členy kontrolního orgánu obchodní korporace, jejímž je společníkem, nebo může toto jmenování nebo odvolání prosadit,*
- *ten kdo nakládá s podílem na hlasovacích právech predstavujícím alespoň 40 % všech hlasů v obchodní korporaci, ledaže stejným nebo vyšším podílem nakládá jiná osoba nebo jiné osoby jednající ve shodě,*
- *osoby jednající ve shodě, které společně nakládají podílem na hlasovacích právech představujícím alespoň 40 % všech hlasů v obchodní korporaci, jsou osobami ovládajícími, ledaže stejným nebo vyšším podílem nakládá jiná osoba nebo jiné osoby jednající ve shodě,*

- *osobou ovládající nebo osobami ovládajícími je také ten, kdo sám nebo společně s osobami jednajícími s ním ve shodě získá podíl na hlasovacích právech představující alespoň 30 % všech hlasů v obchodní korporaci a tento podíl představoval na posledních 3 po sobě jdoucích jednáních nejvyššího orgánu této osoby více než polovinu hlasovacích práv přítomných osob.*^[11]

Materskou společností je „účetní jednotka, která má jednu nebo více dceřiných jednotek.“^[2] Avšak materská společnost „může mít kromě dceřiných účetních jednotek také podíly v ostatních účetních jednotkách, které nejsou dceřinými účetními jednotkami, ale jde např. o tzv. přidružené podniky nebo společné podniky, a které jsou“ súčasťou konsolidácie.^[6]

1.2.2 Dcérska spoločnosť

V zákone o obchodných korporáciách sa uvádza, že dcérskou spoločnosťou je ovládaná spoločnosť, v ktorej materská (ovládajúca) spoločnosť uplatňuje rozhodujúci vplyv.^[11]

Rozhodujúci vplyv je najintenzívnejší typ vplyvu jednej účtovnej jednotky v inej účtovnej jednotke. Rozhodujúci vplyv vzniká v prípade, že ovládajúca osoba má aspoň 40 % hlasovacích práv ovládanej osoby. Taktiež môže vzniknúť pri vlastníctve menej ako 40 % hlasovacích práv v situácii, keď sa dá jednoznačne určiť, že jedna účtovná jednotka má oproti ostatným rozhodujúci vplyv v ovládanej osobe. Tento typ vplyvu môže vzniknúť aj dohodou. Rozhodujúci vplyv je obvykle uplatňovaný jednou ovládajúcou osobou.^[2]

Materská spoločnosť môže podiel „na vlastním kapitálu v dceřiném podniku získat:

- *založením dceřiného podniku, tj. upsáním vkladu v dceřiném podniku; nebo*
- *koupí podílu v jiném podniku, tj. podnikovou kombinací (akvizicí).*^[6]

Úplne vlastníctvo dcérskej spoločnosti získa materská spoločnosť, keď vlastní všetky akcie alebo podiely v dcérskej spoločnosti, čo znamená, že vlastní 100 % podiel na základnom kapitále. V tomto prípade je jediným vlastníkom materský podnik.^[6]

V prípade neúplného vlastníctva dcérskej spoločnosti materským podnikom vznikajú menšinové (nekontrolné) podiely. Táto situácia vzniká vtedy, keď materský podnik nevlastní 100 % podiel na základnom kapitále.^[6]

1.2.3 Pridružený podnik

Pridruženým podnikom podľa zákona o účtovníctve je osoba, v ktorej konsolidujúca účtovná jednotka uplatňuje podstatný vplyv.^[3] Podstatný vplyv môže byť uplatňovaný priamo alebo nepriamo. Nepriamy vplyv vzniká prostredníctvom dcérskych spoločností.^[16]

„Podstatným vlivem se rozumí takový významný vliv na řízení nebo provozování účetní jednotky, jenž není rozhodující ani společný; není-li prokázán opak, považuje se za podstatný vliv dispozice nejméně s 20 % hlasovacích práv.“^[3]

1.2.4 Spoločný podnik

Spoločný podnik je predmetom spoluovládania prostredníctvom hospodárskej činnosti dvoch alebo viacerých subjektov. Spoluovládanie zakladá vzťah spoločník – spoločný podnik, pričom z pohľadu držby hlasovacích práv je spoluovládanie väčšinou spojené s hlasovacími právami v rozsahu od 20 % do 50 %.^[6]

Pokiaľ spoločný vplyv uplatňujú dve osoby, majú tieto osoby rovnaký podiel na hlasovacích právach a spoločne sa tieto práva dajú považovať za rozhodujúce.^[2] V spoločnom podniku vykonáva iný podnik priamo alebo nepriamo spoločný vplyv.^[12]

„Společným vlivem se pro účely sestavení konsolidované účetní závěrky rozumí takový vliv, kdy osoba v konsolidačním celku spolu s jednou nebo více osobami nezahrnutými do konsolidačního celku ovládají jinou osobu, přičemž osoba vykonávající společný vliv samostatně nevykonává rozhodující vliv v této jiné osobě.“^[3]

1.3 Povinnosť zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku

Z pohľadu českým účtovných pravidiel je konsolidovaná účtovná závierka zostavovaná povinne alebo dobrovoľne.^[6]

Konsolidovanú účtovnú závierku zostavuje podnik **dobrovoľne** v prípade, že účtovné pravidlá zostavenie konsolidovanej účtovnej závierky nevyžadujú ale účtovná jednotka (materský podnik) k zostaveniu pristúpi z iných dôvodov a konsolidovanú účtovnú závierku zostaví.^[6]

Podnik **povinne** zostavuje konsolidovanú účtovnú závierku v prípade, že skupina kapitálovo spojených podnikov prekročí minimálne dve z troch veľkostných kritérií, ktoré stanovuje zákon o účtovníctve. Týmito kritériami sú:

- aktíva celkom sú väčšie ako 100 000 000 Kč,
- ročný úhrn čistého obratu je väčší ako 200 000 000 Kč,
- priemerný počet zamestnancov v priebehu účtovného obdobia je väčší ako 50.^[3]

Povinnosť zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku **nemá** malá skupina, ktorá „neprekračuje k rozvahovému dni alespoň 2 z uvedených hraničných hodnot:

- *aktiva celkem 100 000 000 Kč,*
- *roční úhrn čistého obratu 200 000 000 Kč,*
- *průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období 50.“^[3]*

Toto oslobodenie sa nevzťahuje na malé skupiny v prípade, že niektorá účtovná jednotka v skupine je subjektom verejného záujmu.^[3]

Účtovná jednotka, vrátane subjektu verejného záujmu, nemusí byť zahrnutá do konsolidácie, „*pokud je splněna alespoň jedna z těchto podmínek:*

- *v mimořádně vyjimečných případech nelze informace nezbytné pro sestavení konsolidované účetní závěrky v souladu se zákonem získat bez nepřiměřených nákladů nebo bez zbytečného zdržení,*
- *podíly této účetní jednotky jsou drženy výhradně za účelem jejich následného prodeje, nebo*

- *přísná a dlouhodobá omezení podstatně brání konsolidující účetní jednotce ve:*
 - *výkonu jejích práv, pokud jde o nakládání s majetkem nebo o řízení této účetní jednotky, nebo*
 - *výkonu jednotného řízení této účetní jednotky, jedná-li se o vztahy vzniklé na základě smlouvy uzavřené s účetní jednotkou nebo na základě zakladatelské či společenské smlouvy nebo stanov účetní jednotky nebo skládají-li se správní, řídicí či dozorčí orgány této účetní jednotky a jedné nebo více jiných účetních jednotek, ve kterých nevykonává vliv, převážně ze stejných osob vykonávajících funkci během účetního období až do sestavení konsolidované účetní závěrky.*^[3]

„Konsolidující účetní jednotka nemá povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku, pokud konsolidující účetní jednotka ovládá pouze konsolidované účetní jednotky, jež jsou jednotlivě i v úhrnu nevýznamné, nebo její konsolidované účetní jednotky mohou být vyloučeny z konsolidace“ podľa predchádzajúceho odstavca.^[3]

Rovnaké podmienky platia nie len pre ovládané podniky ale aj pre pridružené podniky a podniky pod spoločným vplyvom.^[3]

Konsolidujúca účtovná jednotka *„nemá povinnosť sestaviť konsolidovanou účetní závěrku, pokud je současně konsolidovanou účetní jednotkou zahrnutou do konsolidačního celku jiné konsolidující osoby, která je konsolidující účetní jednotkou nebo konsolidující zahraniční osobou řídící se právem členského státu Evropské unie, za předpokladu, že tato jiná konsolidující účetní jednotka drží:*

- *veškeré podíly konsolidující účetní jednotky,*
- *alespoň 90 % podílů konsolidující účetní jednotky a nesestavení konsolidované účetní závěrky schválili ostatní akcionáři nebo společníci konsolidující účetní jednotky,*
- *méně než 90 % podílů konsolidující účetní jednotky a ostatní akcionáři nebo společníci držící určitý podíl v konsolidující účetní jednotce nepožádali nejpozději 6 měsíců před koncem účetního období o sestavení konsolidované účetní závěrky konsolidující účetní jednotky.*^[3]

1.3.1 Povinnosti konsolidujúceho podniku

Pre zostavenie konsolidovanej účtovnej závierky sa účtovné závierky konsolidujúceho podniku a podnikov vstupujúcich do konsolidácie zostavujú k rovnakému dátumu.^[3]

Ďalšou povinnosťou konsolidujúceho podniku je:

- včas oznámiť podnikom, ktoré zahrnie do konsolidácie, že budú konsolidované. Taktiež ich informuje o vymedzení skupiny podnikov, ktoré zahŕňa do konsolidácie a o tom, ktoré účtovné dokumenty a ostatné záznamy budú konsolidované podniky povinné poskytnúť,
- zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku,
- zostaviť konsolidovanú výročnú správu,
- dať overiť konsolidovanú účtovnú závierku a konsolidovanú výročnú správu audítorom,
- zverejniť konsolidovanú účtovnú závierku a konsolidovanú výročnú správu uložením do zbierky listín do 30 dní po overení audítorom a schválení príslušným orgánom, avšak najneskôr do 12 mesiacov od súvahového dňa bez ohľadu na to, či boli dané účtovné záznamy schválené.^[3]

Konsolidované podniky sú povinné poskytnúť svoje individuálne účtovné závierky a ďalšie potrebné dokumenty k zostaveniu konsolidovanej účtovnej závierky.^[3]

Ďalšie povinnosti, ktoré musia dodržiavať len veľké skupiny podnikov sú:

- zostaviť prehľad o nefinančných informáciách,
- zostaviť správy o platbách vládam členského štátu Európskej únie alebo tretím krajinám.^[21]

Správy o platbách obsahujú informácie o významných platbách krajinám, v ktorých účtovné jednotky skupiny pôsobia. Výnimkou sú podniky pôsobiace v ťažobnom priemysle alebo v odvetví ťažby dreva v pôvodných lesoch.^[21]

Podľa zákona o účtovníctve hrozí konsolidujúcemu podniku sankcia do výšky 3 % z hodnoty konsolidovaných celkových aktív, v prípade, že sa dopustí správneho deliktu. Správnym deliktom sa rozumie:

- nezostavenie konsolidovanej účtovnej závierky,
- nezostavenie konsolidovanej účtovnej závierky k stanovenému dňu,
- nevyhotovenie konsolidovanej výročnej správy,
- nezostavenie konsolidovanej správy o platbách, v prípade, že zostavenie správy o platbách je povinné,
- nezostavenie správy nefinančných informácií, v prípade, že zostavenie správy o platbách je povinné,
- nezaistenie, aby konsolidovaná účtovná závierka obsahovala všetky povinné súčasti,
- neoverená konsolidovaná účtovná závierka a konsolidovaná výročná správa audítorom,
- nezverejnenie alebo nesprístupnenie daných správ, konsolidovanej účtovnej závierky a konsolidovanej výročnej správy.^[3]

1.4 Metódy konsolidácie

Konsolidáciu je možné uskutočniť dvoma spôsobmi, a to priamou konsolidáciou alebo konsolidáciou po jednotlivých úrovniach rozdelených celkov. „*Prímou konsolidáciou sa rozumí konsolidácia všetkých účtovných jednotiek najednou.*“^[4] A „*konsolidácia po jednotlivých úrovniach znamená, že sa postupne sestavujú konsolidované účtovní závierky za nižšie celky, ktoré pak vstupujú do konsolidovaných účtovných záverečiek vyšších celkov.*“^[4]

„*Konsolidující účetní jednotka je povinna pro sestavení konsolidované účetní závěrky použít metody:*

- *plné konsolidace,*
- *poměrné konsolidace, nebo*
- *konsolidace ekvivalencí.*“^[3]

Metóda plnej konsolidácie sa použije v prípade, že vznikne rozhodujúci vplyv (nad 40 % hlasovacích práv). V prípade podstatného vplyvu (20 % - 40 % hlasovacích práv) sa použije ekvivalenčná metóda konsolidácie. Pri uplatňovaní spoločného vplyvu sa aplikuje metóda pomernej konsolidácie.^[5]

„U účetních jednotek, které mají povinnost podrobit se sestavení konsolidované účetní závěrky, se zvolená metoda konsolidace může změnit pouze ve výjimečných případech. Takovouto změnu uvede účetní jednotka v příloze v účetní závěrce s odůvodněním a s uvedením jejího vlivu na aktiva, pasiva a finanční situaci.“^[4]

1.4.1 Plná metóda konsolidácie

Metóda plnej konsolidácie je považovaná za základnú metódu a využíva sa v prípade, keď konsolidujúci (materský) podnik uplatňuje v inom (dcérskom) podniku rozhodujúci vplyv. Táto metóda je založená na zlúčení účtovných výkazov v plnej výške bez ohľadu na výšku vlastníckeho podielu po ich vylúčení, pretriedení a úpravách. Výška vlastníckeho podielu je vykalkulovaná vylúčením menšinových podielov.^[14]

V situácii, keď materský podnik nevlastní 100 % podiel, v dcérskej spoločnosti vznikajú **menšinové podiely**. To znamená, že existujú aj iní vlastníci vlastného kapitálu dcérskej spoločnosti.^[2] V konsolidovanej rozvahe sa menšinové podiely nachádzajú v položkách:

- „menšinový vlastní kapitál,
- menšinový základní kapitál,
- menšinové kapitálové fondy,
- menšinové fondy ze zisku včetně nerozdelěného zisku a neuhrazené ztráty minulých let,
- menšinový výsledek hospodaření běžného účetního období.“^[4]

Menšinové podiely vo výkaze zisku a straty sa nachádzajú v položke „menšinové podíly na výsledku hospodaření.“^[4]

Charakteristika plnej metody konsolidácie podľa Českého účtovného štandardu pre podnikateľov č. 020:

- „začlenění jednotlivých složek rozvahy a výkazů zisku a ztráty ovládaných osob v plné výši po případném přetřídění a úpravách do rozvahy a výkazu zisku a ztráty konsolidující účetní jednotky,
- vyloučení účetních případů mezi účetními jednotkami konsolidovaného celku, které vyjadřují vzájemné vztahy,
- vykazání případného konsolidačního rozdílu a jeho odpis,
- rozdělení vlastního kapitálu ovládaných osob a jejich výsledku hospodaření na podíl připadající ovládající osobě a podíl menšinových držitelů cenných papírů a podílů emitovaných konsolidovanými podniky,
- vyloučení cenných papírů a podílů, jež emitentem je ovládaná osoba a vlastního kapitálu této osoby, který se váže k vylučovaným podílovým cenným papírům a podílům,
- vypořádání podílů se zpětnou vazbou.“^[5]

1.4.1.1 Postup konsolidácie plnou metódou

Etapy konsolidácie plnou metódou:

- „přetřídění a úpravy položek účetních závěrek ovládajících osob a ovládaných osob,
- úpravy ocenění aktiv a závazků ovládané osoby,
- sumarizace údajů účetních závěrek ovládající osoby a ovládaných osob,
- vyloučené vzájemných operací mezi ovládající osobou a ovládanými osobami,
- konsolidační rozdíl,
- rozdělení konsolidovaného vlastního kapitálu a vyloučení cenných papírů a podílů,
- menšinový vlastní kapitál,
- rozdělení konsolidovaného výsledku hospodaření běžného období,

- *vypořádání podílů se zpětnou vazbou.*“^[5]

Pretriedenie a úprava položiek účtovných závierok sa uskutočnia, ak je nutné údaje upraviť a pretriediť. Úprava sa aplikuje iba pri odlišných princípoch v porovnaní s princípmi, ktoré stanovujú konsolidačné pravidlá. Údaje z účtovných závierok zahraničných ovládaných osôb sú prepočítané platným kurzom ku dňu zostavenia konsolidovanej účtovnej závierky.^[15]

Úpravy ocenenia aktív a záväzkov sa uskutočnia, ak sa ocenenie aktív a záväzkov významne líši od reálnej hodnoty. Úpravy sa prevádzajú v súvislosti so stanovením konsolidačného rozdielu ku dňu akvizície alebo ku dňu zvýšenia účasti na vlastnom kapitále. Do konsolidovanej účtovnej závierky sa uvádzajú už upravené hodnoty aktív a záväzkov.^[5]

Sumarizácia údajov účtovných závierok sa realizuje tak, že *„ovládající osoba sečte přetříděné a upravené údaje ze své účetní závěrky s přetříděnými a upravenými údaji účetních závěrek ovládaných osob.*“^[5]

Vylúčenie vzájomných vzťahov (operácií) má podobu vylúčenia, ktoré má vplyv na výšku výsledku hospodárenia a vylúčenia, ktoré na výsledok hospodárenia nemá vplyv.^[5]

Konsolidačný rozdiel je rozdiel medzi obstarávacou cenou podielu konsolidovaného podniku a jeho ocenením podľa podielovej účasti konsolidujúceho podniku na výške vlastného kapitálu, vyjadreného reálnou hodnotou ku dňu akvizície alebo ku dňu ďalšieho navýšenia podielu. Konsolidačný rozdiel sa odpisuje maximálne 20 rokov.^[5]

Rozdelenie konsolidovaného vlastného kapitálu znamená, vyčlenenie väčšinového podielu na vlastnom kapitále ovládajúcej osoby a oddelenie sa od menšinových podielov. Z konsolidovanej rozvahy sa vylučujú podiely, ktorých emitentom je ovládaná osoba.^[5]

Menšinový vlastný kapitál je pasívna rozvahová položka.^[5] Členenie menšinových podielov je popísané vyššie.

Konsolidovaný výsledok hospodárenia bežného obdobia je členený v pomere na konsolidovaný výsledok hospodárenia, ktorý sa vzťahuje k ovládajúcej osobe a na menšinový podiel na výsledku hospodárenia.^[5]

Vysporiadanie podielov so spätnou väzbou sa uskutočňuje podľa spôsobu obstarania. Pokiaľ sú podiely nakúpené krátkodobo so zámerom ich predaja, vykazujú sa v aktívach konsolidovanej rozvahy v položke krátkodobého finančného majetku. Dlhodobé položky sa vykazujú v položke základný kapitál.^[5]

1.4.2 Ekvivalenčná metóda konsolidácie

„Metóda konsolidace ekvivalenci znamená ocenění účasti konsolidující účetní jednotky na účetní jednotce přidružené ve výši podílu na vlastním kapitálu, po případném přetřídění a úpravách jednotlivých položek účetní závěrky.“^[4]

Metóda ekvivalencie pri konsolidácii berie do úvahy iba tie zmeny, ktoré plynú z vlastníctva cenných papierov. Do konsolidovanej rozvahy nie sú prenesené údaje o aktívach a pasívach podniku pod podstatným vplyvom. Dané zmeny sa prejavia *„pouze v několika položkách: cenné papíry a podíly v ekvivalenci, podíl na výsledku hospodaření v ekvivalenci, konsolidační rozdíl a konsolidační rezervní fond.“^[16]*

Ekvivalenčná metóda sa uplatňuje odo dňa nadobudnutia podstatného vplyvu až do okamihu straty vplyvu. Strata vplyvu môže byť spôsobená predajom podielu alebo navýšením podielu, čím sa z pridruženého podniku stane dcérska spoločnosť.^[6]

1.4.2.1 Postup konsolidácie ekvivalenčnou metódou

Etapy konsolidácie ekvivalenčnou metódou:

- vylúčenie podielov,
- vysporiadanie rozdielov oceňovania,
- určenie podielu na výsledku hospodárenia,
- vylúčenie vzájomných vzťahov,

- vylúčenie dividend a podielov na zisku,
- konsolidačný rozdiel.^[5]

Vylúčenie podielov zahrnutých v rozvahe konsolidujúceho podniku, emitované konsolidovaným podnikom sú nahradené „*samostatnou rozvahovou položkou podílů v ekvivalenci oceněných vo výši podílů na vlastním kapitálu konsolidované účetní jednotky pod podstatným vlivem.*“^[5]

Vysporiadanie rozdielov medzi oceňovaním a konsolidačnou súvahovou položkou podiel v ekvivalencii sa vykazuje pomocou:

- „*poměrné části výsledku hospodaření konsolidované účetní jednotky ve výši podílové účasti účetní jednotky uplatňující podstatný vliv v samostatné položce konsolidovaného výkazu zisku a ztráty „Podíl na výsledku hospodaření v ekvivalenci“ a v samostatné rozvahové položce „Podíl na výsledku hospodaření v ekvivalenci“,*
- *konsolidačního rezervního fondu, který představuje akumulované podíly na výsledcích hospodaření v ekvivalenci minulých let osob pod podstatným vlivem ode dne jejich akvizice.*“ Konsolidačný rezervný fond tiež obsahuje zmeny ostatného vlastného kapitálu.^[5]

Podiel na výsledku hospodárenia v ekvivalencii za bežné účtovné obdobie je definovaný podľa výšky podielu konsolidujúceho podniku na vlastnom kapitále konsolidovaného podniku. V prvom roku sa vypočíta podiel na výsledku hospodárenia podľa doby uplatňovaného vplyvu (odo dňa akvizície do konca účtovného obdobia). „*V následujících letech se konsolidovaný výsledek hospodaření v ekvivalenci stanoví jako součin podílové účasti a výsledku hospodaření konsolidované účetní jednotky pod podstatným vlivem za účetní období.*“^[5]

Vzájomné vzťahy v ekvivalenčnej metóde sa „*vylučují prokazatelně zjistitelné vzájemné vztahy, které mají významný dopad na hodnotu vlastního kapitálu a výsledku hospodaření běžného období konsolidované účetní jednotky.*“^[5]

Podiely na zisku „*obdržené od účetních jednotek konsolidovaných ekvivalenční metodou se vyloučí z výkazu zisku a ztráty účetní jednotky uplatňující podstatný vliv a zvýší se o jejich výši položka konsolidovaného rezervního fondu.*“^[5]

Konsolidačný rozdiel a jeho odpis sa „řeší stejně jako u plné metody.“^[5]

1.4.3 Pomerná metoda konsolidácie

Pomerná metoda konsolidácie zahŕňa „*položky rozvahy a výkazu zisku a ztráty účetních jednotek pod společným vlivem v poměrné výši odpovídající podílu konsolidující účetní jednotky na vlastním kapitálu těchto účetních jednotek, po jejich případném vyloučení, přetřídění a úpravách, do rozvahy a výkazu zisku a ztráty konsolidující účetní jednotky.*“^[4]

Pomerná metoda je jednoduchšia varianta plnej metódy. Rozdiel medzi pomernou a plnou metódou môžeme pozorovať vo vstupe výlučne častí podniku pod spoločným vplyvom do konsolidovanej účtovnej závierky. Nevznikajú menšinové podiely.^[12]

1.4.3.1 Postup konsolidácie pomernou metódou

Etapy pomernej metódy konsolidácie sú podobné etapám, použitých pri plnej metóde konsolidácie. Medzi etapy pomernej metódy patrí:

- vylúčenie vzájomných vzťahov a podielov so spätnou väzbou,
- začlenenie jednotlivých položiek rozvahy a výkazu zisku a straty,
- vykázanie konsolidačného rozdielu,
- vylúčenie podielov.^[5]

„*Vyloučení vzájemných operací mezi osobou ovládanou ve shode s další nebo dalšími osobami v konsolidačním celku a vyloučení podílů se zpětnou vazbou se provede pouze v poměrné výši odpovídající podílu ovládající osoby na osobě, která je ovládána ve shodě.*“^[5]

Začlenenie jednotlivých položiek súvahy a výkazu zisku a straty v „*poměrné výši odpovídající podílu ovládající osoby*“ po prípadnom pretriedení a úpravách.^[5]

Konsolidačný rozdiel a jeho odpis „*se řeší stejně jako u plné metody.*“^[5]

Vylúčenie podielov, ktorých emitentom je „osoba ovládaná ve shodě s další nebo dalšími osobami, pokud tyto osoby mají shodný podíl na vlastním kapitálu ovládané osoby, a vlastním kapitálu, který se váže k vylučovaným podílům.“^[5]

1.5 Vylúčenie vzájomných vzťahov

Vnútroskupinové transakcie sa uskutočňujú medzi konsolidujúcim podnikom, konsolidovanými podnikmi a medzi konsolidovanými podnikmi navzájom. Uvedené vnútroskupinové transakcie spôsobujú vznik vzájomných pohľadávok, záväzkov a majú vplyv na oceňovanie aktív v individuálnych účtovných závierkach, nákladov, výnosov a výsledku hospodárenia.^[6]

Nesprávne vylúčenie vzájomných zostatkov a transakcií medzi účtovnými jednotkami skupiny môže mať zásadný dopad na vypovedajúcu schopnosť konsolidovanej účtovnej závierky.^[2]

Vnútroskupinové transakcie sa delia na:

- transakcie, ktoré sa týkajú iba konsolidovanej súvahy,
- transakcie, ktoré sa týkajú iba konsolidovaného výkazu zisku a straty,
- transakcie, ktoré sa týkajú celej konsolidovanej účtovnej závierky.^[16]

Pri plnej a pomernej metóde konsolidácie sa vylučujú všetky transakcie vo vnútri skupiny podnikov, ktoré vstupujú do konsolidácie. V prípade plnej metódy sa vylučujú vzájomné vzťahy v plnej výške a v prípade pomernej metódy v pomernej výške, podľa odpovedajúceho podielu konsolidujúceho podniku. Pri ekvivalenčnej metóde konsolidácie sa vylučujú iba tie transakcie, ktoré sú preukázateľne zistiteľné a majú významný dopad na vlastný kapitál a výsledok hospodárenia za bežné účtovné obdobie.^[16]

1.5.1 Transakcie s dopadom na konsolidovanú rozvahu

Medzi operácie, ktoré majú dopad na konsolidovanú rozvahu zaradíme vzťahy týkajúce sa vzájomných pohľadávok, záväzkov a cenných papierov so spätnou väzbou. Taktiež k týmto operáciám patria zálohy a pôžičky medzi podnikmi, ktoré vstupujú do

konsolidácie. Vylúčenie týchto transakcií väčšinou nemá dopad na výsledok hospodárenia. Avšak v prípade kurzových prepočtov, účtovania v iných obdobiach a pri tvorbe opravných položiek môže mať vylučovanie vzájomných vzťahov dopad na výsledok hospodárenia.^[16]

1.5.1.1 Vylúčenie vzájomných pohľadávok a záväzkov

Vylúčenie vzájomných pohľadávok a záväzkov, ktoré vznikli v skupine podnikov sa uskutočňuje, pretože z pohľadu konsolidácie tieto pohľadávky a záväzky vznikli medzi sebou samým a neopodstatnene zvyšujú aktíva a pasíva skupiny. Okrem vzájomných pohľadávok a záväzkov z obchodného styku sa vylučujú tiež vzájomne poskytnuté pôžičky, zálohy, zmenky a iné.^[16]

Pokiaľ sa konsoliduje plnou metódou, tak sa vylučuje plná výška zaúčtovaných pohľadávok v jednom podniku oproti plnej výške zaúčtovaných záväzkov v druhom podniku. Výsledkom tohto vylučovania je zníženie aktív a pasív v konsolidovanej rozvahe. V niektorých prípadoch nastáva nesúlad medzi výškou zaúčtovaných pohľadávok a záväzkov. Príčinou sú opravné položky k pohľadávkam, neprevedenie odpisu pohľadávok alebo kurzové rozdiely.^[16]

V prípade zúčtovania opravných položiek k pohľadávkam alebo odpisu pohľadávok sa postupuje podľa postupu:

- pohľadávky a záväzky sa vylúčia v pôvodnej zaúčtovanej výške,
- ak vznikol rozdiel v danom účtovnom období, spôsobí zníženie nákladov v konsolidovanom výkaze zisku a straty,
- ak vznikol rozdiel v minulom účtovnom období, tak sa zúčtuje oproti výsledku hospodárenia minulých rokov.^[10]

1.5.1.2 Vylúčenie podielov so spätnou väzbou

Podiely so spätnou väzbou sú označované ako cenné papiere, ktorých emitentom je konsolidujúci podnik a zároveň ich má v držbe. Tieto cenné papiere sú vysporiadané

podľa účelu obstarania. Pokiaľ boli obstarané s účelom ďalšieho predaja, sú vykázané ako krátkodobý finančný majetok. V prípade, že boli obstarané za účelom dlhodobého držania, potom sa vylučujú ako položka, ktorá znižuje vlastný kapitál vo výške menovitej hodnoty cenného papiera. Ak v tejto situácii vznikne rozdiel, vysporiada sa v položke kapitálových fondov. Súvisiace informácie sa uvádzajú v prílohe.^[16]

1.5.2 Transakcie s dopadom na konsolidovaný výkaz zisku a straty

Transakcie s dopadom na konsolidovaný výkaz zisku a straty môžeme nazvať ako spotrebované dodávky. Tieto transakcie sa týkajú výkazu zisku a straty bez dopadu na výsledok hospodárenia. Sem patria vzájomné nákupy a predaje zásob, výrobkov, služieb a dlhodobého majetku.^[16]

Spotrebované dodávky sa uskutočňujú medzi konsolidujúcim a konsolidovanými podnikmi alebo medzi konsolidovanými podnikmi navzájom a u príjemcu sú úplne spotrebované alebo predané mimo skupinu. Vylúčenie týchto transakcií sa prejaví vo výkaze zisku a straty znížením objemu výnosov a nákladov. Dané úpravy sa týkajú bežného účtovného obdobia a nepremietajú sa do nasledujúceho obdobia.^[16]

1.5.3 Transakcie s dopadom na celú konsolidovanú účtovnú závierku

Transakcie s dopadom na celú konsolidovanú účtovnú závierku, nazývané ako nespotrebované dodávky sa týkajú výkazu zisku a straty a majú dopad na výsledok hospodárenia. *„Do této skupiny patří především: prodej a nákup výrobků, služeb a nakoupených zásob, prodej a nákup dlouhodobého majetku, přijaté výnosy z podílů na zisku.“*^[16] Toto sa týka dodávok, ktoré príjemca ešte nespotreboval.

Tieto dodávky sú na strane dodávateľa výnosom ale na strane odberateľa nedošlo k úplnej spotrebe či k predaji mimo skupinu. Vo výnosoch dodávateľa je zachytený príslušný hospodársky výsledok (vrátane príslušného zisku či straty) a na strane odberateľa sa zvýšia aktíva. *„Z hlediska principu konsolidované účetní závěrky se jedná o přesun majetku mezi jednotlivými organizačními celky. Je nutno tedy vyloučit*

z konsolidovaného výkazu zisku a ztráty celou transakci prodeje včetně příslušného zisku, který se promítne i do rozvahy, kde se musí upravit ocenění příslušného majetku.“^[16]

Vnútropodnikové transakcie sa rozdeľujú na časť, ktorú odberateľ spotreboval a na nespotrebovanú časť, ktorú odberateľ zaúčtuje do majetku. Časť, ktorú odberateľ spotreboval sa vylúči rovnako ako sa vylučujú transakcie, ktoré majú dopad na konsolidovaný výkaz zisku a straty. Nespotrebovaná časť sa vylúči spôsobom, že na strane dodávateľa bude znížený príslušný hospodársky výsledok a na strane odberateľa sa o danú hodnotu znížia aktíva.^[10]

K transakciám, ktoré majú dopad na celú konsolidovanú účtovnú závierku patria prijaté a vyplatené dividendy, dary, prechodné alebo dohadné účty aktív a pasív a postúpenie pohľadávok. Vyplatené dividendy alebo podiely na zisku medzi podnikmi v skupine sa vylúčia tým, že v súvahe na jednej strane sa zníži výsledok hospodárenia bežného obdobia o prijaté dividendy či podiely na zisku a na druhej strane sa zvýši výsledok hospodárenia minulých rokov o rovnakú hodnotu.^[16]

Pri vylučovaní darov sa zvyšuje hospodársky výsledok bežného obdobia a zároveň dochádza k zníženiu kapitálových fondov. Prechodné účty aktív a pasív sú vylučované pomocou nákladov budúcich období oproti výnosom budúcich období a vzniknuté rozdiely sa zúčtujú oproti výsledku hospodárenia. Postúpenie pohľadávok sa vylučuje znížením aktív o pôvodnú hodnotu pohľadávky a zúčtovaním rozdielu medzi účtovnou a predajnou cenou pohľadávky oproti výsledku hospodárenia.^[10]

„V případě, že dodavatelem je konsolidovaná účetní jednotka, které není v 100 % vlastnictví konsolidující účetní jednotky, je nutné provést korekci menšinových podílů. U menšinových podílů se vyjádří odpovídající podíl na vyloučeném vnitroskupinovém výsledku hospodaření.“^[16]

„Vylučování nerealizované ztráty sa provádí stejným způsobem jako vylučování nerealizovaných zisků. Zde je však třeba si uvědomit, zda vyloučení ztráty nepovede k nadhodnocení aktiv. Pokud ano, tak by se taková ztráta neměla vylučovat. V případě, že by taková ztráta byla vyloučena, je nutno vytvořit opravné položky.“^[16]

2. Konsolidačné pravidlá

„Český účetní standard pro podnikatele č. 020“ hovorí o povinnosti zostavenia konsolidačných pravidiel konsolidujúcim podnikom. Konsolidujúci podnik „stanoví a vyhlási konsolidační pravidla, podle kterých konsolidované účetní jednotky včetně zahraničních podniků (dále jen „konsolidované podniky“) upraví předkládané údaje pro sestavení konsolidované účetní závěrky.“^[5]

Konsolidačné pravidlá obsahujú najmä:

- *„způsoby oceňování majetku a závazků,*
- *požadavky na údaje určené pro konsolidaci, které předkládají konsolidované podniky,*
- *termíny předkládání údajů, termíny předložení konsolidovaných účetních závěrek nižších konsolidačních celků a termín sestavení konsolidované účetní závěrky za konsolidační celek v případě sestavování konsolidace po jednotlivých úrovních.“^[5]*

Konsolidujúci podnik okrem konsolidačných pravidiel taktiež vyhlási vymedzenie skupiny kapitálovo prepojených podnikov vo forme organizačnej schémy.^[5] Tieto vymedzené podniky sú povinné konsolidujúcemu podniku poskytnúť svoje účtovné záznamy a všetky dokumenty určené konsolidujúcim podnikom, ktoré sú potrebné pre zostavenie konsolidovanej účtovnej závierky.^[3]

Podľa charakteru sa konsolidačné pravidlá môžu zaradiť medzi vnútropodnikové smernice. Avšak v tomto prípade ide o vnútroskupinové smernice. Ich cieľom je vymedziť a stanoviť postupy, zásady a potrebnú metodiku pre spracovanie konsolidovanej účtovnej závierky.^[18] Vnútroskupinové smernice musia vychádzať z platnej legislatívy a je potrebná ich neustála aktualizácia.^[19]

„Zpracovaná konsolidační pravidla by měla být předložena auditorovi, který bude ověřovat konsolidovanou účetní závěrku, protože písemně dokládají učiněná rozhodnutí, podle kterých je závěrka sestavována a auditor by měl posoudit jejich správnost a přijatelnost z hlediska dodržení zásady věrného a poctivého obrazu.“^[18]

2.1 Zloženie konsolidačných pravidiel

Pri vypracovaní konsolidačných pravidiel sú pravidlá rozdelené do dvoch základných častí. Časti základného zloženia konsolidačných pravidiel sú:

- rámcové konsolidačné pravidlá,
- konkrétne ustanovenia platné pre príslušné účtovné obdobie.^[18]

Dané zloženie konsolidačných pravidiel je iba doporučeným základom, ktorý konsolidovaný podnik môže využiť pri tvorbe vlastných konsolidačných pravidiel. Základné pravidlá s konkrétnymi údajmi by mali spĺňať stanovené požiadavky.^[18]

2.1.1 Rámcové konsolidačné pravidlá

Rámcové konsolidačné pravidlá obsahujú také ustanovenia, ktoré sú prevažne nemenné pre viac účtovných období. Tieto pravidlá špecifikujú základné spôsoby a metodické postupy pre zostavenie konsolidovanej účtovnej závierky za skupinu podnikov.^[18]

Rámcové pravidlá sú každoročne dopĺňané o vymedzenie skupiny kapitálovo prepojených podnikov pre príslušné účtovné obdobie s ohľadom na stav dlhodobého finančného majetku a významnosť. Pravidlá sú tiež dopĺňované o termíny jednotlivých krokov zostavovania konsolidovanej účtovnej závierky za príslušné účtovné obdobie.^[18]

Do rámcových konsolidačných pravidiel patria predovšetkým:

- názov a sídlo konsolidujúceho podniku,
- metodický rámec, v súlade s ktorým je zostavovaná konsolidovaná účtovná závierka,
- spôsob a metódy konsolidácie,
- súvahový deň,
- požiadavky na predkladané údaje,
- spôsoby oceňovania záväzkov a majetku,
- stanovenie doby odpisov konsolidačných rozdielov,

- stanovenie významnosti pre jednotlivé oblasti a fáze spracovania.^[18]

S ohľadom na použitú metódu konsolidácie sa stanovuje postup a požiadavky na analýzu vzťahov medzi podnikmi v rámci konsolidácie, *„požadavky na přetřídění položek výkazů jednotlivých podniků a požadavky na sladění účetních metod individuálních podniků“* v skupine, a to napríklad:

- *„převod účtů vedených v obchodních společnostech v zahraničí na věcnou náplň účtů podle platné české účetní metodiky,*
- *sjednocení účetních postupů závislých na právních předpisech, pokud je možné použít několik rovnocenných postupů, např. průběžná fakturace ve stavebnictví a fakturace až při dokončení celé zakázky průběžným splátkováním (zálohováním), odpisování dlouhodobého majetku,*
- *zrušení opravných položek k cenním papírům, jejichž emitentem je dceřiný podnik, přidružený podnik nebo společný podnik,*
- *výpočet odložených daní.“*^[20]

Podľa použitej metódy konsolidácie sa stanovuje spôsob oceňovania majetku a záväzkov, požiadavky na predkladané údaje konsolidovaných podnikov, spôsob odpisovania či evidencie.^[20]

Konsolidujúci podnik na začiatku konsolidujúcich pravidiel uvedie stručný **úvod**, v ktorom popíše význam a dôvod zostavovania konsolidovanej účtovnej závierky a cieľ konsolidovanej účtovnej závierky. Táto časť taktiež obsahuje účel využitia informácií, uvedených v konsolidovanej účtovnej závierke.^[16] Okrem toho táto časť môže obsahovať zoznam položiek, ktoré obsahuje konsolidovaná účtovná závierka.

Metodický rámec obsahuje minimálne informácie o tom, ktoré účtovné predpisy boli využité pri zostavovaní konsolidovanej účtovnej závierky.^[18] Ide o:

- medzinárodné účtovné štandardy, alebo
- české účtovné predpisy^[3] (zákon č. 563/1991 Sb., o účtovníctve, vyhláška č. 500/2002 Sb., ktorou sa prevádzajú niektoré ustanovenia zákona č. 563/1991

Sb., o účtovníctve, české účtovné štandardy, ktoré sa týkajú konsolidovanej účtovnej závierky^[2]).

V spomínaných právnych normách sú uvedené informácie o tom, v akom rozsahu sú zostavované konsolidované účtovné závierky. Keďže konsolidovaná účtovná závierka je povinne overovaná audítorom, musí byť zostavená v plnom rozsahu.^[3]

Konsolidovaná účtovná závierka môže byť zostavená dvomi **spôsobmi konsolidácie** cez priamu a nepriamu konsolidáciu.^[4]

„Konsolidace se provádí způsobem přímé konsolidace nebo po jednotlivých úrovních dílčích celků. Přímou konsolidací se rozumí konsolidace všech účetních jednotek najednou, bez využití konsolidovaných účetních závěrek případně sestavených za dílčí celky.“^[4]

To znamená, že v prípade zostavenia konsolidovanej účtovnej závierky priamym spôsobom, budú kapitálovo spojené podniky zahrnuté do konsolidácie priamo z úrovne konsolidujúceho podniku bez zostavenia a využívania konsolidovaných účtovných závierok jednotlivých úrovní kapitálovo spojených podnikov.^[4]

Nepriama konsolidácia je spôsob postupnej konsolidácie s využívaním konsolidovaných účtovných závierok zostavených za jednotlivé úrovne kapitálovo spojených podnikov.^[18]

Konsolidácia po jednotlivých úrovniach znamená, že konsolidované účtovné závierky nižších celkov sa zostavujú postupne, až potom vstupujú do konsolidovaných účtovných závierok vyšších celkov.^[16]

Okrem spôsobov konsolidácie, táto časť obsahuje výber jednotlivých **metód**, ktoré sa využijú pri zahrnutí jednotlivých podnikov do konsolidácie. Jednotlivé metódy konsolidácie sú charakterizované v kapitole 1.4 Metódy konsolidácie. Avšak pri „*sestavování konsolidované účetní závěrky se využívají tyto metody:*

- *plná konsolidace, která se použije při zahrnutí konsolidované účetní jednotky do konsolidované účetní závěrky,*
- *poměrná konsolidace, která se použije při zahrnutí účetní jednotky pod společným vlivem do konsolidované účetní závěrky,*

- *konsolidace ekvivalenci, která se použije při zahrnutí účetní jednotky přidružené do konsolidované účetní závěrky.*^[4]

Súvahový deň konsolidovanej účtovnej závierky je súvahovým dňom konsolidujúceho podniku. Súvahové dni podnikov vstupujúcich do konsolidácie by mali byť rovnaké.^[7] V prípade, že to tak nie je, postupuje sa podľa už spomínaného postupu v podkapitole 1.1.2 Zásady zostavenia konsolidovanej účtovnej závierky.

Konsolidujúci podnik stanoví **požiadavky na predkladané údaje**. Tieto požiadavky sa týkajú účtovných výkazov poskytovaných kapitálovo prepojenými podnikmi konsolidujúcemu podniku, podkladov pre vylučovanie vzájomných vzťahov a správ audítora.^[18]

V prípade **účtovných výkazov** cieľom „*ustanovení je srovnatelnost a konzistence všech předkládaných účetních výkazů především ovládaných a společných podniků pro možnost jejich bezproblémové agregace. Pokud jde o přílohy, je nutno znát za všechny ovládané a společné účetní jednotky údaje, které bude nutno v konsolidované příloze rovněž agregovat či vykazovat.*“^[18]

Požiadavky na účtovné výkazy sú sústredované minimálne na stanovenie rozsahu predkladaných informácií podnikov, prípadne na podmienky ako riešiť transformáciu zahraničných účtovných závierok do štruktúry výkazov podľa českých predpisov a na voľbu kurzu pre prepočítanie položiek v iných menách. Rovnako môžeme v účtovných výkazoch definovať ustanovenia o vkladoch v cudzích menách, ich vylučovanie, vzniknuté kurzové rozdiely, riešenia oceňovacích rozdielov a dokazovanie výšky tohto precenenia. V prípade odlišností a významných odchýlok metodických postupov od českých predpisov sú uvedené ustanovenia predmetom postupov pretriedenia a úprav príslušných účtovných závierok.^[18]

Konsolidujúci podnik stanoví **podklady pre vylučovanie vzájomných vzťahov**, jednotný formát predkladania podkladov a termín ich predloženia. V prípade zistených nezrovnalostí konsolidujúci podnik uvádza termín a postup riešenia prípadných nezrovnalostí.^[18]

V prípade **auditu** konsolidujúci podnik stanovuje postup a povinnosť poskytovania správ audítora o overení účtovných závierok pre potreby audítora,

overujúceho konsolidovanú účtovnú závierku. Správy audítora môžu byť vyžadované od všetkých kapitálovo spojených podnikov, avšak je možné príkazom vyžiadať správy od audítora výlučne od ovládaných podnikov a podnikov pod spoločným vplyvom. Povinnosť správy nie je vyžadovaná od pridružených podnikov.^[18]

Konsolidujúci podnik stanovuje **spôsoby oceňovania jednotlivých položiek**, ktoré sú založené na spoločných princípoch pre skupinu ovládaných podnikov a podnikov pod spoločných vplyvom. *„Rozdílné metody oceňování se mohou týkat především účetních jednotek v zahraničí a mimo EU, které jsou povinny se řídit domácími účetními předpisy. Případné další rozdíly mohou vyplývat v případech, kdy účetní jednotka má možnost volby metod, například při oceňování zásob vlastní výroby, kdy si určuje vzorec ocenění a vymezení režii, které do ocenění zahrnuje.“*^[18]

Konsolidujúci podnik uvádza postup a podmienky úpravy oceňovania účtovných výkazov ovládaných a spoluovládaných podnikov.^[18]

„Konsolidační rozdíl se odpisuje do 20 let rovnoměrným odpisem, pokud neexistují důvody pro kratší dobu odpisování.“^[5] Konsolidačné rozdiely sa zisťujú ku dňu akvizície alebo pri ďalšom zvyšovaní podielov.^[18] Bližší popis konsolidačného rozdielu je uvedený v kapitole 1. Konsolidovaná účtovná závierka a pri jednotlivých metódach konsolidácie.

Konsolidujúci podnik **stanovuje hranice významnosti** pre zahrnutie či nezahrnutie podnikov do konsolidácie, pre vylučovanie vzájomných vzťahov a pre vyhľadávanie rozdielov pri vylučovaní vzájomných vzťahov.^[18]

Dôvod stanovenia významnosti vyplýva zo zákona o účtovníctve a vyhlášky č. 500/2002 Sb. Zákon o účtovníctve uvádza, že *„účetní jednotky přidružené nemusejí být vykázány v položkách konsolidované účetní závěrky, je-li podíl konsolidující účetní jednotky na vlastním kapitálu účetní jednotky přidružené nevýznamný.“*^[3] Vyhláška č. 500/2002 Sb. vymedzuje konsolidovanú prílohu, kde je stanovené, že sa v prílohe uvádza *„název a sídlo konsolidovaných účetních jednotek nezahrnutých do konsolidačního celku z důvodů nevýznamnosti, včetně důvodů jejich nezahrnutí s uvedením podílu na vlastním kapitálu v těchto účetních jednotkách drženého jinými osobami než konsolidující účetní jednotkou.“*^[4]

Konsolidujúci podnik okrem hraníc významnosti pre vylučovanie vzájomných vzťahov tiež stanovuje v akých prípadoch a na akom základe nemusia byť vzájomné vzťahy vylučované.^[18]

Hranice významnosti sú stanovené orientačne, pretože audítor, ktorý overuje konsolidovanú účtovnú závierku si stanovuje vlastné hranice významnosti, ktoré sú odvodené od konsolidovaných údajov konsolidovanej účtovnej závierky.^[18]

Okrem základných rámcových pravidiel, môže konsolidujúci podnik do svojich rámcových pravidiel zaradiť napríklad:

- doby odpisovania majetku,
- dobu evidencie účtovných dokladov a konsolidovaných účtovných závierok,
- doplňujúce informácie týkajúce sa transakcií v rámci skupiny podnikov a zmien vlastného kapitálu účtovnej jednotky,
- stanovenie časového rozlíšenia, opravných položiek a dohadných položiek,
- spôsob výpočtu a účtovania odloženej dane,
- spôsob riešenia kurzových rozdielov
- postup prác.^[16]

Odpisový plán je zostavovaný povinne (§ 28 odst. 6), avšak jeho obsah a metódy odpisovania si určuje každá účtovná jednotka samostatne, podľa doby životnosti majetku. Majetok sa odpisuje postupne, bez prerušenia počas jeho využívania len do výšky jeho ocenenia v účtovníctve. Doba využívania môže byť vyjadrená časom či výkonom. Účtovné **odpisovanie majetku** upravuje zákon o účtovníctve č. 563/1991 Sb. (hlavne § 28), vyhláška č. 500/2002 Sb., a Český účtovný štandard č. 13 Dlhodobý hmotný a nehmotný majetok. Zákon č. 563/1991 Sb. o účtovníctve stanovuje rámcové zásady pre účtovné odpisovanie. Ustanovenie § 56 vyhlášky č. 500/2002 Sb. obsahuje informácie, ktorý dlhodobý hmotný a nehmotný majetok alebo jeho časti sa odpisujú a ktoré sa neodpisujú. Medzi majetok, ktorý sa nedá odpisovať patrí napríklad finančný majetok, zásoby, pohľadávky, pozemky a iné.^{[3][4]}

Pre rozdelenie hmotného a nehmotného majetku do jednotlivých odpisových skupín môžu účtovné jednotky využiť zákon o dani z príjmov č. 586/1992 Sb. Uvedená právna norma stanovuje **doby odpisovania** podľa odpisových skupín:^[24]

Tabuľka 1: Doby odpisovania podľa odpisových skupín

Odpisová skupina	Doba odpisovania
1	3
2	5
3	10
4	20
5	30
6	50

(Zdroj: Zákon o dani z príjmu č. 586/1992 Sb.)

Konsolidujúci podnik musí stanoviť „*spůsob a formy evidence a zpracování konsolidované účetní závěrky a archivace podkladů*. Česká účetní legislativa nepředepisuje vedení konsolidovaného účetnictví se všemi potřebnými atributy, tj. zavedení účtů, souvztažnosti, konsolidační účetní knihy, účetní doklady atd.“^[20]

„Informace konsolidované účetní závěrky vycházejí z účetních závěrek konsolidující účetní jednotky, konsolidovaných účetních jednotek, účetních jednotek pod společným vlivem a účetních jednotek přidružených a z dalších údajů včetně účetních závěrek dílčích celků, které tyto jednotky poskytují. Tyto dokumenty jsou účetními záznamy a uschovávají se po dobu úschovy konsolidované účetní závěrky.“^[16]

Zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb. hovorí o dobách uschovávaní účtovných záznamov. „Účetní záznamy se uschovávají:

- účetní závěrka a výroční zpráva po dobu 10 let počínajících koncem účetního období, kterého se týkají,
- účetní doklady, účetní knihy, odpisové plány, inventurní soupisy, účtový rozvrh, přehledy po dobu 5 let počínajících koncem účetního období, kterého se týkají,

- *účetní záznamy, kterými účetní jednotky dokládají vedení účetnictví, po dobu 5 let počínajících koncem účetního období, kterého se týkají.*“^[3]

V prípade konsolidácie, môže konsolidujúci podnik doby uchovávaní účtovných záznamov stanoviť podľa zákona o účtovníctve alebo doby dané zákonom brať ako minimálne hranice.

*„Na úrovni konsolidace mohou vznikat **kurzové rozdíly**, které nebudou mít odraz v kurzových rozdílech v individuálních účetních závěrkách, a to tehdy, když složky budou vést účetnictví v měnách odlišných od měny, ve které je sestavena konsolidovaná účetní závěrka. Příčina těchto rozdílů spočívá v tom, že na různé části účetní závěrky se při přepočtu na vykazovací měnu používá obvykle jiný měnový kurz.*“^[26] Avšak v našom prípade pôjde len o účtovné závierky zostavované v českej mene, z toho dôvodu tento problém nebude podrobnejšie rozobratý v konsolidačných pravidlách.

Časové rozlíšenie je aktívne a pasívne. Ide o o *„náklady a výdaje, které se týkají budoucích období, je nutno časově rozlišit ve formě nákladů příštích období nebo výdajů příštích období.*“ Taktiež sa jedná o *„výnosy a příjmy, které se týkají budoucích období, je nutno časově rozlišit ve formě výnosů příštích období nebo příjmů příštích období.*“ V tomto prípade, konsolidujúci podnik musí stanoviť hranicu významnosti, pretože časové rozlíšenie sa nemusí využívať pri nevýznamných čiastkach či pravidelne sa opakujúcich výdajov a príjmov.^[28]

Konsolidujúci podnik definuje pojem **opravné položky**. Opravné položky vytvára z dvoch dôvodov. Prvým dôvodom je vytvorenie opravných položiek k zásobám na základe informácií z inventúr a to v takom prípade, kedy skutočná hodnota zásob nezodpovedá účtovnej hodnote. Druhým dôvodom je vytvorenie opravných položiek, ktorých vytvorenie upravuje zákon o rezervách pre zaistenie neutrality zdanenia. Zákon uvádza, v akých prípadoch sa môžu vytvárať opravné položky k pohľadávkam. Opravné položky k pohľadávkam nie je možné vytvoriť medzi kapitálovo spojenými osobami.^[29]

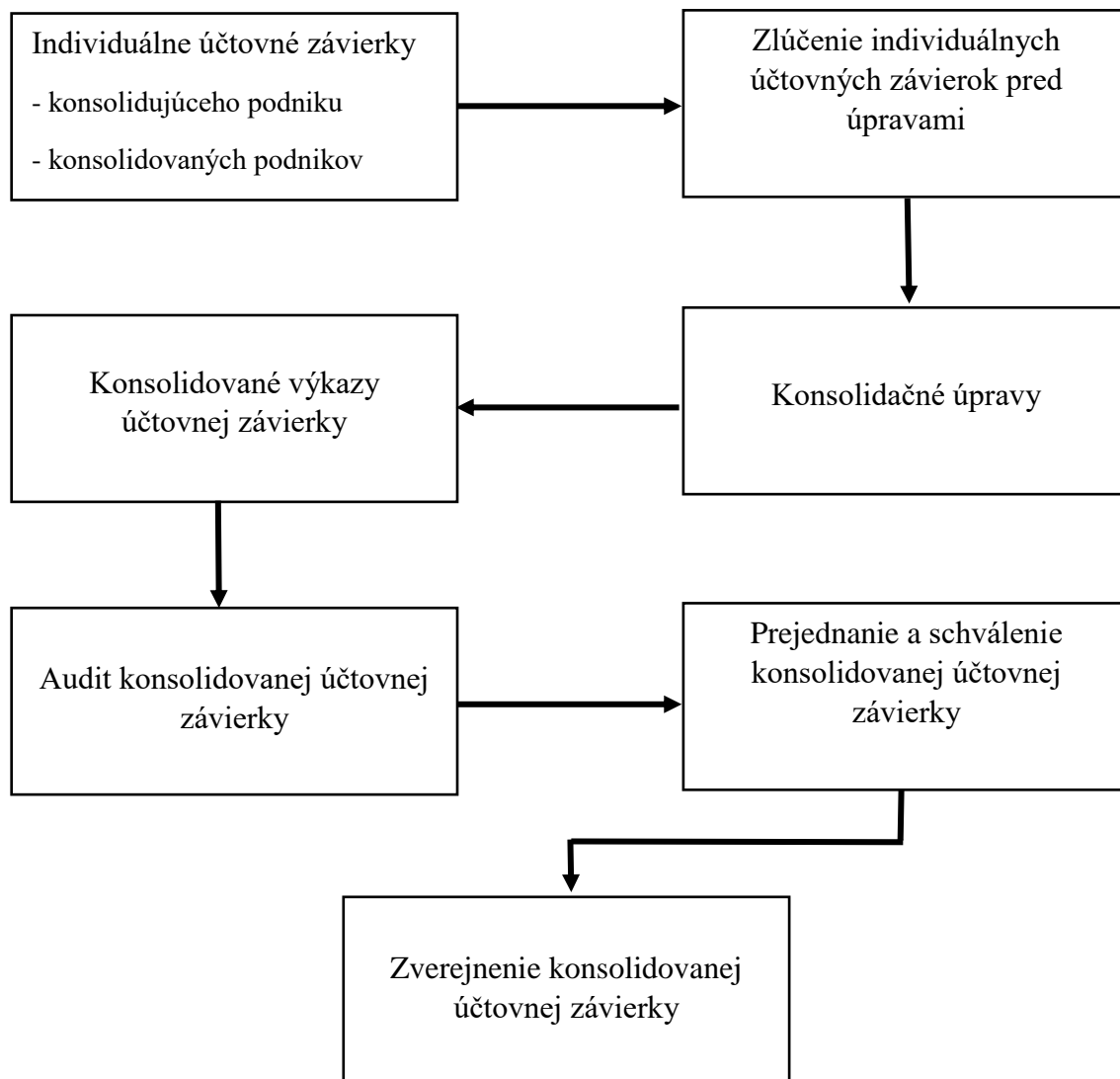
Dohadné položky sa využívajú pri účtovaní pohľadávok a záväzkov, ktoré vecne a časovo súvisia s daným rokom ale ich presná čiastka či podklady pre zaúčtovanie nie sú dostupné v súvahový deň. V prípade aktívnych dohadných položiek ide napríklad o *„úroky z účtu, které nebyly v běžném období připsány na účet, případně o nárok na*

pojistnou náhradu od pojišťovny.“ V prípade pasívnych dohadných položiek sa jedná napríklad o „nevyfakturované dodávky zboží, vyúčtování energií a podobně.“^[16]

Stanovenie **odloženej dane** v konsolidácii sa realizuje pomocou obecných pravidiel upravujúcich vykazovanie odloženej dane českou legislatívou. „V konsolidované účetní závěrce se lze s odloženou daní setkat zejména v těchto případech:

- *odložená daň převzatá z individuálních závěrek společností tvořících konsolidační celek,*
- *odložená daň v důsledku přecenění položek aktiv a případně dluhů na úrovni konsolidace, přičemž jejich daňová hodnota zůstala nedotčena,*
- *technicky může přicházet v úvahu odložená daň z konsolidačního rozdílu,*
- *odložená daň z eliminací vnitroskupinových transakcí, které z daňového pohledu eliminovat nelze,*
- *potenciální odložená daň ze zhodnocení investice do dceřiné společnosti nad její pořizovací cenu (daňovou hodnotu), a to v důsledku kumulace zisku v dceřiné společnosti nebo v důsledku převedení účetní závěrky dceřiné společnosti z vykazování v zahraniční měně do české měny.“^[27]*

Konsolidující podnik stanoví jednotný **postup prác**, ktorý sa týka všetkých podnikov vstupujúcich do konsolidácie. Tento bod obsahuje okrem postupu prác konsolidujúceho podniku, aj postup prác každého podniku, ktorého sa týka konsolidácia. Daný postup prác konsolidujúci podnik môže vyjadriť pomocou grafu. Názorný príklad procesu spracovania konsolidovanej účtovnej závierky je uvedený nižšie na grafe č. 1.^[16]



Graf 1: Postup spracovania konsolidovanej účtovnej závierky

(Zdroj: Loja, R.: *Konsolidovaná účetní závěrka podle českých předpisů v příkladech*, 2016)

2.1.2 Konkrétne konsolidačné pravidlá

Konkrétne konsolidačné pravidlá, ktoré sú platné pre príslušné účtovné obdobie obsahujú minimálne:

- vymedzenie kapitálovo prepojených podnikov, ktoré sú zahrnuté do konsolidácie,
- termíny, ktoré súvisia so spracovaním konsolidovanej účtovnej závierky,

- prípadné odchýlky od rámcových konsolidačných pravidiel pre príslušný rok.^[18]

Pri vymedzení skupiny podnikov vstupujúcich do konsolidácie sa uvádza minimálne názov a sídlo konsolidujúceho podniku, názvy a sídla podnikov vstupujúcich do konsolidácie, podiely na základnom kapitále a miery vplyvu. Dané informácie sú tiež povinne uvedené v prílohe konsolidovanej účtovnej závierky.^[4] Skupina kapitálovo prepojených podnikov môže byť vyjadrená pomocou schémy.^[18]

Termíny súvisiace so spracovaním konsolidovanej účtovnej závierky stanovuje konsolidujúci podnik pre splnenie povinnosti zverejnenia konsolidovanej účtovnej závierky a konsolidovanej výročnej správy najneskôr do 12 mesiacov od súvahového dňa.^[3] Navrhnuté termíny sa týkajú minimálne termínov:

- spracovania a predloženia individuálnych účtovných výkazov,
- predloženia konfirmačných formulárov vzájomných vzťahov,
- doriešenia rozdielov konfirmačných formulárov,
- ukončenia auditu individuálnych účtovných závierok,
- predloženia príloh individuálnych účtovných závierok,
- spracovania konsolidovanej účtovnej závierky,
- spracovania konsolidovanej výročnej správy,
- ukončenia auditu konsolidovanej účtovnej závierky,
- schválenia konsolidovanej účtovnej závierky.^[18]

Termíny, inak nazývané tiež ako harmonogram prác obsahujú informácie o príslušnom **účtovnom období**, za ktoré konsolidujúci podnik zostavuje konsolidovanú účtovnú závierku.^[16]

Okrem termínov predkladaných údajov, konsolidujúci podnik stanovuje termíny predkladania konsolidovaných účtovných závierok nižších konsolidačných celkov, ak podnik konsoliduje nepriamo po jednotlivých celkoch.^[20]

Konsolidujúci podnik uvádza výnimky a odchýlky od rámcových konsolidačných pravidiel za príslušný rok. „V prípade vzniku **odchylek** od ustanovení rámcových pravidiel platné pro závěrku za daný rok budou tyto odchylky rovněž popsány ve zvláštní příloze platné pro daný rok.“^[18]

Okrem daných základných pravidiel môže konsolidujúci podnik doplniť medzi konkrétne konsolidačné pravidlá aj pravidlá týkajúce sa **prepočtu majetku a záväzkov, vyjadrených v cudzej mene.**^[16]

„K okamžiku sestavení konsolidované účetní závěrky, resp. k rozvahovému dni, účetní jednotka provede u pohledávek a závazků, podílů na obchodních účetních jednotkách, cenných papírů, derivátů vyjádřených v cizí měně, u devizových hodnot a u opravných položek a rezerv, pokud majetek a závazky, kterých se týkají, jsou vyjádřeny v cizí měně, přepočet kursem vyhlášeným ČNB k okamžiku sestavení účetní závěrky.“^[16]

„S platností od 2.1.2002 jsou kurzy devizového trhu vyhlášované Českou národní bankou počítány na základě monitorování vývoje měn na mezibankovním devizovém trhu. Vyhlášené kurzy vybraných měn odpovídají tomu, jak se jednotlivé měny obchodovaly na devizovém trhu ve 14:15 místního času. Kurzy devizového trhu slouží ve smyslu zákona o účetnictví a dalších právních norem pro neobchodní účely (ohodnocování závazků a pohledávek, daňová a celní řízení apod.).“^[25]

Konsolidujúci podnik je povinný uviesť do konkrétnych konsolidačných pravidiel platných pre dané účtovné obdobie podmienky pre zohľadnenie **udalosti, ktoré nastali po súvahovom dni**. Ak takéto udalosti nastali, konsolidujúci podnik sa rozhodne, či tieto udalosti a ich dopad zaúčtuje alebo ich len uvedie v konsolidovanej prílohe.

3. Analýza súčasného stavu

Analýza súčasného stavu vychádza z verejne dostupných zdrojov. Táto časť obsahuje informácie o skupine podnikov, ktoré by mali vstúpiť do konsolidácie. Okrem informácií o podnikoch, sa analýza venuje výberu metódy konsolidácie, výpočtu konsolidačného rozdielu a jeho odpisu, stanoveniu dňa konsolidácie, splneniu podmienok pre povinnosť konsolidovať a ďalšie potrebné informácie, ktoré sú dôležité pre tvorbu druhej časti praktickej časti – konsolidačné pravidlá.

Informácie o spoločnostiach boli čerpané z verejne dostupných zdrojov, získaných z internetovej stránky Ministerstva spravodlivosti Českej republiky v sekcii „*Veřejný rejstřík a Sbírka listin*.“ Tieto informácie boli doplnené informáciami zo súvah, výkazov ziskov a strát, príloh a výročných správ spoločností. Dané výkazy sú vypracované za rok 2016.^[22]

3.1 Podniky v konsolidácii

Výber skupiny podnikov bol podmienený tým, že skupina podnikov spĺňa podmienky pre povinnosť konsolidovať ale v súčasnosti ešte nekonsoliduje. Splnenie týchto podmienok je popísané nižšie. Ďalšou podmienkou výberu bolo, že spoločnosť, ktorá má konsolidovať sídli na území Českej republiky, čím podlieha českej legislatíve.

Podniky, ktoré vstúpia do konsolidácie sú spoločnosť Hořava plus, s. r. o., Slávkovský pivovar, s. r. o. a DESTILA, s. r. o.. V tomto prípade spoločnosť Hořava plus, s. r. o. vlastní spoločnosti Slávkovský pivovar, s. r. o. a DESTILA, s. r. o. podiel vo výške 100 %. Čo znamená, že spoločnosť Hořava plus, s. r. o. je jediným vlastníkom. Spoločnosť Hořava plus, s. r. o. bude konsolidovať a spoločnosti Slávkovský pivovar, s. r. o. a DESTILA, s. r. o. budú konsolidované.

V roku 2015 spoločnosť DESTILA, s. r. o. zrealizovala „Projekt rozdelenia“. Základným účelom tohto projektu bolo rozdelenie spoločnosti DESTILA, s. r. o. V dôsledku tohto rozdelenia spoločnosť DESTILA, s. r. o. nezanikla a vymedzené časti jej imania prešli na existujúce spoločnosti Hořava plus, s. r. o. a Slávkovský pivovar, s.

r. o. Majetková účasť v spoločnostiach sa nemenila, čo bolo v súlade princípom rozdelenia.

3.1.1 Hořava plus, s. r. o.

Názov: Hořava plus, s. r. o.
Sídlo: U Mlýna 1422, 684 01 Slávkov u Brna
Právna forma: Spoločnosť s ručením obmedzeným
Dátum vzniku a zápisu: 4. 3. 2015
Štatutárny orgán: Jednatel' (1)
Jednatel' zastupuje spoločnosť samostatne
Základný kapitál: 20 000 Kč
Splatený na 100 %

Predmet podnikania:

- výroba, obchod a služby neuvedené v prílohách 1 až 3 živnostenského zákona.

V roku 2015 sa spoločnosť stala jediným vlastníkom spoločnosti Slávkovský pivovar, s. r. o. a v roku 2016 sa stala jediným vlastníkom spoločnosti DESTILA, s. r. o. Výška podielov je 100 %.

Úlohou spoločnosti Hořava plus, s. r. o. je správa podielov v spoločnosti Slávkovský pivovar, s. r. o. a v spoločnosti DESTILA, s. r. o.

3.1.2 Slávkovský pivovar, s. r. o.

Názov: Slávkovský pivovar, s. r. o.
Sídlo: U Mlýna 1422, 684 01 Slávkov u Brna
Právna forma: Spoločnosť s ručením obmedzeným

Dátum vzniku a zápisu: 26. 3. 2012

Štatutárny orgán: Jednatel' (1)

Jednatel' zastupuje spoločnosť samostatne

Základný kapitál: 200 000 Kč

Splatený na 100 %

Predmet podnikania:

- výroba, obchod a služby neuvedené v prílohách 1 až 3 živnostenského zákona,
- hostinská činnosť,
- pivovarníctvo a sladovníctvo,
- predaj kvasného liehu, konzumného liehu a liehovín.

Spoločnosť poskytuje svoje výrobky a služby zákazníkom prostredníctvom vlastného pivovaru, reštaurácie a pálenice.

Spoločnosť vo svojom pivovare vyrába pre zákazníkov typické české piva ale aj piva rôznych druhov a štýlov. Pivo je varené iba z prírodných a kvalitných surovín a zákazníkom sa predáva bez filtrácie a pasterizácie. Pivovar vyrobí priemerne 4 000 hl piva za rok. Spoločnosť má viac ako 30 stálych odberných miest a 10 príležitostných odberných miest v rámci celej Českej republiky a v zahraničí.

Reštaurácia je postavená na mieste bývalého pivovaru. V priestoroch reštaurácie je možné sledovať varenie piva.

Pestovateľská pálenica je postavená v priestoroch spoločnosti. V pálenici sa nachádzajú dva medené kotle s objemom 150 a 300 litrov, ktoré spĺňajú najprísnejšie kritériá.

3.1.3 DESTILA, s. r. o.

Názov: DESTILA, s. r. o.

Sídlo: Kaštanová 435/127, 620 00 Brno – Tuřany

Právna forma:	Spoločnosť s ručením obmedzeným
Dátum vzniku a zápisu:	23. 5. 1951
Štatutárny orgán:	Jednatel' (počet: 2)
	Každý jednatel' zastupuje spoločnosť samostatne
Základný kapitál:	200 000 Kč
	Splatený na 100 %

Predmet podnikania:

- výroba, obchod a služby uvedené v prílohách 1 až 3 živnostenského zákona,
- výroba, inštalácia, opravy elektrických strojov a prístrojov, elektronických a telekomunikačných zariadení,
- montáž, opravy, revízie a skúšky elektrických zariadení,
- zámočníctvo, nástrojárstvo, kúrenárstvo, obrábáčstvo,
- montáž, opravy, revízie a skúšky plynových zariadení a plnenie nádob plynmi,
- montáž, opravy, revízie a skúšky tlakových zariadení a nádob na plyny.

V roku 2007 sa právna forma spoločnosti zmenila z výrobného družstva na spoločnosť s ručením obmedzeným.

V minulosti hlavným výrobným programom bola výroba zariadení pre potravinársky priemysel, cukrovary a pivovary. Výrobný program spoločnosti sa postupne rozširoval. Dnes spoločnosť poskytuje komplexné služby v oblasti starostlivosti o pivovary, pálenice, pekárenské stroje a plynové kotle. Okrem výroby, dodávania a uvádzania do prevádzky pivovary, sa spoločnosť tiež stará o zaškolenie zamestnancov či dodávanie kvalitných surovín predovšetkým pre výrobu piva.

Spoločnosť dodáva svoje výrobky a poskytuje svoje služby v rámci celej Českej republiky a v zahraničí.

3.2 Podklad pre tvorbu pravidiel konsolidácie

Táto časť bude venovaná analýze informácií, získaných z výkazov skupiny podnikov. Tieto informácie slúžia ako podklad pre tvorbu konsolidačných pravidiel.

Spoločnosť Hořava plus, s. r. o. sa stala dňa 1. 10. 2015 jediným vlastníkom spoločnosti Slávkovský pivovar, s. r. o. Vklad základného kapitálu predstavoval 200 000 Kč. Podiel spoločnosti Hořava plus, s. r. o. v spoločnosti Slávkovský pivovar, s. r. o. je na úrovni 100 %. Obstarávacia cena cenných papierov bola 2 974 tis. Kč.

Dňa 7. 12. 2016 sa stala spoločnosť Hořava plus, s. r. o. jediným vlastníkom spoločnosti DESTILA, s. r. o. Vklad základného kapitálu bol vo výške 200 000 Kč. Podiel spoločnosti Hořava plus, s. r. o. v spoločnosti DESTILA, s. r. o. je na úrovni 100 %. Obstarávacia cena cenných papierov bola 106 020 tis. Kč.

V tomto prípade spoločnosť Hořava plus, s. r. o. vystupuje ako materská spoločnosť a spoločnosti Slávkovský pivovar, s. r. o. a DESTILA, s. r. o. vystupujú ako dcérske spoločnosti. Spoločnosť Hořava plus, s. r. o. ovláda obe spoločnosti priamo. Spoločnosť Hořava plus, s. r. o. má rozhodujúci vplyv v spoločnostiach Slávkovský pivovar, s. r. o. a DESTILA, s. r. o.

Podmienky konsolidácie

Skupina podnikov, ktorá podľa zákona o účtovníctve č. 563/1991, Sb. má povinnosť zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku, musí prekročiť aspoň dve kritériá. Týmito kritériami sú:

- úhrn celkových aktív vo výške 100 mil. Kč,
- ročný úhrn čistého obratu vo výške 200 mil. Kč,
- priemerný počet zamestnancov vo výške 50 zamestnancov.

Zisťovanie či skupina podnikov prekročila stanovené kritériá sa prevádza na konsolidovanom základe. Čo znamená, že sa musia realizovať niektoré konsolidačné postupy, aby bolo možné zistiť, či skupina podnikov dané kritériá splnila.

V nasledujúcej tabuľke vidíme hodnoty na konsolidovanom základe k 31. 12. 2016. Hodnoty sú uvedené v tisícoch Kč.

Tabuľka 2: Kritéria pre povinnosť zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku

Kritériá	Celkové aktíva	Čistý obrat	Priemerný počet zamestnancov
Hořava plus, s. r. o.	43 939,5	12 478	0
Slávkovský pivovar, s. r. o.	60 748	19 630	17
DESTILA, s. r. o.	139 775	138 167	65
SPOLU	244 462,5	170 275	82

(Zdroj: Výkazy spoločností; vlastné spracovanie)

Úprava hodnôt na konsolidovanom základe:

1. kritérium: úhrn celkových aktív

V prípade tohto kritéria sa vylučujú kapitálové väzby a všetky vzájomné transakcie medzi spoločnosťami v skupine v priebehu roku 2016. Vylučuje sa časové rozlíšenie, pretože sa netýka daného účtovného obdobia a vylučujú sa aj opravné položky, ktoré vznikli k pohľadávkam medzi spoločnosťami, pôžičky, nesplatené dividendy a iné vzájomné transakcie.

Kapitálový podiel spoločnosti Hořava plus, s. r. o.:

Tabuľka 3: Kapitálové väzby spoločností v skupine

	Obstarávacia cena	Konsolidačný rozdiel	Odpis konsolidačného rozdielu
Slávkovský pivovar, s. r. o.	2 974	54 109	2 706,5
DESTILA, s. r. o.	106 020	18 932	-
SPOLU	108 994	73 041	2 706,5

(Zdroj: Výkazy spoločností; vlastné spracovanie)

Obstarávacia cena cenných papierov sa vylúči z celkových aktív. Konsolidačné rozdiely, v tomto prípade záporné, znížené o odpisy sa zahrnú do aktív.

Upravené celkové aktíva na konsolidovanom základe:

Tabuľka 4: Upravené celkové aktíva na konsolidovanom základe

	Aktíva	Časové rozlíšenie	Vylúčenie kapitálových podielov	Upravené aktíva
Hořava plus, s. r. o.	82 599	0	38 659,5	43 939,5
Slávkovský pivovar, s. r. o.	61 055	307	0	60 748
DESTILA, s. r. o.	141 162	1 387	0	139 775
SPOLU	284 816	1 694	38 659,5	244 462,5

(Zdroj: Výkazy spoločností; vlastné spracovanie)

Počas roka 2016 medzi spoločnosťami Hořava plus, s. r. o. a Slávkovský pivovar, s. r. o. neboli evidované žiadne významné transakcie a medzi spoločnosťami Slávkovský pivovar, s. r. o. a DESTILA, s. r. o. existujú vzájomné dodávateľské a odberateľské zmluvy. Výška vzájomných vzťahov nie je verejne dostupná, preto v úpravách vzájomné vzťahy nie sú zohľadnené. V dôsledku existencie obchodných vzťahov mimo skupiny, môžeme tvrdiť, že kritérium úhrnu celkových aktív na konsolidovanom základe skupina podnikov prekročila.

2. kritérium: úhrn čistého obratu

Stanovený limit podľa tohto kritéria skupina podnikov neprekročila ani po jednoduchom súčte čistých obrátov spoločností. Pretože nepoznáme hodnoty výnosov a nákladov zo vzájomných vzťahov nemôžeme upraviť úhrn čistého obratu na konsolidovanom základe.

Ale skupina podnikov už prekročila dve kritériá pre povinnosť zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku a preto sa nemusíme tomuto kritériu ďalej venovať.

3. kritérium: priemerný počet zamestnancov

Pri tomto kritériu prevedieme prostý súčet priemerného počtu zamestnancov. Nemáme informácie o tom, že by niektorí zo zamestnancov pracoval na polovičný úväzok.

Skupina podnikov prekročila dve kritériá, ktoré sú platné od 1. 1. 2016. K rozhodnému dňu (31. 12. 2016) skupina podnikov prekročila stanovenú hodnotu celkových aktív a priemerný počet zamestnancov na konsolidovanom základe. Preto skupina podnikov má povinnosť zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku. Podľa veľkostných kritérií sa skupina podnikov zaraďuje medzi strednú skupinu podnikov.

Z tohto plynie, že spoločnosť Hořava plus, s. r. o. má povinnosť zostaviť konsolidovanú závierku, konsolidovaný výkaz zisku a straty, konsolidovanú prílohu a konsolidovanú výročnú správu za skupinu podnikov. Okrem toho má povinnosť oznámiť spoločnostiam Slávkovský pivovar, s. r. o. a DESTILA, s. r. o., že budú podrobené konsolidácii. Je potrebné overiť a zverejniť konsolidovanú účtovnú závierku a konsolidovanú výročnú správu. Spoločnosti Slávkovský pivovar, s. r. o. a DESTILA, s. r. o. sú konsolidovanými podnikmi a sú povinné poskytnúť spoločnosti Hořava plus, s. r. o. všetky potrebné informácie. Medzi týmito informáciami sú jednotlivé účtovné závierky spoločností a ďalšie doplnujúce dokumenty.

Spoločnosť Hořava plus, s. r. o. od roku 2015 bola jediným vlastníkom spoločnosti Slávkovský pivovar, s. r. o. Kritériá pre povinnosť konsolidovať, ktoré boli stanovené zákonom o účtovníctve pre rok 2015 skupina podnikov neprekročila.

V roku 2016 sa spoločnosť Hořava plus, s. r. o. stala jediným vlastníkom spoločnosti DESTILA, s. r. o. Ďalej nastal okamih, keď sa od 1. 1. 2016 kritériá pre povinnosť konsolidovať znížili. K 31. 12. 2016 skupina podnikov prekročila stanovené dve kritériá, čím splnila povinnosť konsolidovať. Preto k 31. 12. 2016 je povinná zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku.

Metóda konsolidácie

V nasledujúcej tabuľke sa nachádzajú metódy, ktorými spoločnosť Hořava plus, s. r. o. zahrnie do konsolidácie spoločnosť Slávkovský pivovar, s. r. o. a spoločnosť DESTILA, s. r. o.

Tabuľka 5: Výber metódy konsolidácie

Ovládajúca spoločnosť	Ovládaná spoločnosť	Vlastnícky podiel	Metóda konsolidácie
Hořava plus, s. r. o.	Slávkovský pivovar, s. r. o.	100 %	plná metóda
	DESTILA, s. r. o.	100 %	plná metóda

(Zdroj: Výkazy spoločností; vlastné spracovanie)

Spoločnosť Hořava plus, s. r. o. je materskou spoločnosťou a spoločnosti Slávkovský pivovar, s. r. o. a DESTILA, s. r. o. sú dcérskymi spoločnosťami. Táto skutočnosť vyplýva z toho, že v oboch prípadoch je spoločnosť Hořava plus, s. r. o. je majoritným vlastníkom.

Spoločnosť Hořava plus, s. r. o. uplatňuje v oboch spoločnostiach rozhodujúci vplyv. Spoločnosť Hořava plus, s. r. o. zahrnie do konsolidácie obe spoločnosti plnou metódou konsolidácie. Čo znamená, že sa zlúčia účtovné výkazy všetkých spoločností v skupine v plnej výške, po úpravách a pretriedení položiek účtovných závierok spoločností. Dané úpravy sa uskutočnia v prípade, že spoločnosti využívajú rôzne spôsoby oceňovania a realizujú vzájomné transakcie. Tieto skutočnosti budú popísané nižšie.

Spoločnosť Hořava plus, s. r. o. zahrnie spoločnosti Slávkovský pivovar, s. r. o. a DESTILA, s. r. o. do konsolidácie priamym spôsobom.

Keďže spoločnosť Hořava plus, s. r. o. vlastní spoločnosti Slávkovský pivovar, s. r. o. a DESTILA, s. r. o. na 100 %, neexistujú v týchto spoločnostiach žiadne menšinové podiely. Pri konsolidácii nebudú vytvorené nové položky menšinových podielov v súvahe a vo výkaze zisku a straty.

Súvahový deň konsolidácie

Súvahový deň konsolidácie je deň, ku ktorému konsolidujúca spoločnosť zostavuje svoju účtovnú závierku. V prípade, že dni zostavovania účtovných závierok spoločností v skupine sa líšia, spoločnosti zmenia svoje dni zostavenia účtovných závierok, zostavia „mezitímni“ účtovnú závierku alebo urobia úpravy svojich účtovných

závierok. Úpravy sa týkajú podstatných transakcií, ktoré boli realizované počas tohto rozdielu. Dané úpravy sú bližšie špecifikované v praktickej časti nižšie.

Spoločnosť Hořava plus, s. r. o. zostavuje svoju účtovnú závierku ku dňu 31. 12. Z toho vyplýva, že 31. 12. je deň, ku ktorému sa zostaví konsolidovaná účtovná závierka.

Spoločnosť Slávkovský pivovar, s. r. o. a spoločnosť DESTILA, s. r. o. zostavujú svoje účtovné závierky taktiež ku dňu 31. 12. Pretože spoločnosti Slávkovský pivovar, s. r. o. a DESTILA, s. r. o. majú rovnaký deň zostavenia svojich účtovných závierok ako spoločnosť Hořava plus, s. r. o., nebudú sa realizovať žiadne úpravy, zmeny a neprebehne ani zostavovanie mimoriadnych účtovných závierok.

Účtovné obdobie spoločností v skupine je kalendárny rok.

Konsolidačný rozdiel a odpis konsolidačného rozdielu

Konsolidačný rozdiel sa vypočíta ku dňu akvizície a vyjadruje podiel konsolidujúceho podniku na hospodárskom výsledku konsolidujúcich podnikov za bežné účtovné obdobie. Konsolidačný rozdiel sa odpisuje maximálne 20 rokov rovnomerným odpisom. Súčasťou konsolidačných pravidiel je odpis konsolidačného rozdielu.

Základnou dobou odpisovania konsolidačného rozdielu je 20 rokov. V prípade, že existujú dôvody musí sa doba odpisovania konsolidačného rozdielu skrátiť. Medzi týmito dôvodmi sú napríklad:

- konsolidovaná spoločnosť uzavrela tesne pred prevodom akciového podielu výhodnú zmluvu (napríklad na dodanie výrobkov), čím sa zvýši kúpna cena akciového podielu ale v účtovníctve sa daná zmluva ešte nestihla prejavíť. V tomto prípade sa doba odpisovania konsolidačného rozdielu rovná dobe zmluvy,
- konsolidovaná spoločnosť má nevyčerpané daňové straty minulých rokov, pri ktorých nevykazovala odloženú daňovú pohľadávku z dôvodu neistoty uplatnenia daných strát. Konsolidujúca spoločnosť je ochotná zaplatiť vyššiu cenu za akciový podiel, ak si je istá, že konsolidovaná spoločnosť nevyčerpané

daňové straty uplatní. V tomto prípade doba odpisovania je zhodná s dobou čerpania daňových strát,

- konsolidovaná spoločnosť má uzavreté nevýhodné zmluvy, pre ktoré bude nasledujúcich niekoľko rokov v strate. Celkové straty sú odhadnuté a kúpna cena je následne upravená. Odpisový plán konsolidačného rozdielu nie je možné stanoviť dopredu, pretože nie je isté, kedy sa dané straty premietnu v účtovníctve. Preto konsolidujúca spoločnosť stanoví výšku odpisu konsolidačného rozdielu vo výške príslušnej straty, kým konsolidačný rozdiel nebude celý odpísaný.^[30]

V prvých dvoch prípadoch ide o kladný konsolidačný rozdiel. V treťom prípade ide o záporný konsolidačný rozdiel, ktorý môžeme sledovať pri dcérskych spoločnostiach Slávkovský pivovar, s. r. o. a DESTILA, s. r. o. Avšak podľa účtovných výkazov spoločnosti vykazujú zisk, t. j. spoločnosti neuzavreli nevýhodné zmluvy. Spoločnosť Slávkovský pivovar, s. r. o. podľa účtovných výkazov od roku 2015 vykazovala zisk. Spoločnosť DESTILA, s. r. o. v roku 2016 vzrástol zisk takmer o polovicu oproti predchádzajúcemu roku.

To znamená, že nenastal dôvod znížiť dobu odpisovania konsolidačného rozdielu. Doba odpisovania ostáva na úrovni 20 rokov rovnomerným odpisom. Spôsob odpisovania konsolidačného rozdielu sa uvádza v prílohe konsolidovanej účtovnej závierky.

V nasledujúcej tabuľke sa nachádza výška konsolidačného rozdielu a výška odpisu konsolidačného rozdielu spoločnosti Slávkovský pivovar, s. r. o.:

Tabuľka 6: Výška konsolidačného rozdielu a jeho odpisu spoločnosti Slávkovský pivovar, s. r. o.

Slávkovský pivovar, s. r. o.	
Záporný konsolidačný rozdiel	54 109 tis. Kč
Odpis konsolidačného rozdielu	2 706,5 tis. Kč

(Zdroj: Výkazy spoločností; vlastné spracovanie)

Hodnota konsolidačného rozdielu je záporná, t.j. cenné papiere boli predané pod hodnotou podielu na vlastnom kapitále. Výška záporného konsolidačného rozdielu

predstavuje 54 109 tis. Kč. Spoločnosť bude odpisovať konsolidačný rozdiel 20 rokov rovnomerným odpisovaním. Hodnota odpisu konsolidačného rozdielu je 2 706,5 tis. Kč.

V nasledujúcej tabuľke sa nachádza výška konsolidačného rozdielu a výška odpisu konsolidačného rozdielu spoločnosti DESTILA, s. r. o.:

Tabuľka 7: Výška konsolidačného rozdielu a jeho odpisu spoločnosti DESTILA, s. r. o.

Spoločnosť DESTILA, s. r. o.	
Záporný konsolidačný rozdiel	18 932 tis. Kč
Odpis konsolidačného rozdielu	946,6 tis. Kč

(Zdroj: Výkazy spoločností; vlastné spracovanie)

Hodnota konsolidačného rozdielu je záporná, t. j. cenné papiere boli predané pod hodnotou podielu na vlastnom kapitále. Výška záporného konsolidačného rozdielu je na úrovni 18 932 tis. Kč. Spoločnosť bude odpisovať konsolidačný rozdiel 20 rokov rovnomerným odpisovaním. Hodnota odpisu konsolidačného rozdielu je 946,6 tis. Kč.

Oba konsolidačné rozdiely sú záporné. V konsolidovanej účtovnej závierke budú zobrazené:

- v konsolidovanej závierke v pasívach v novovytvorenej položke záporný konsolidačný rozdiel,
- v konsolidovanom výkaze zisku a straty vo výnosoch v novovytvorenej položke zúčtovanie záporného konsolidačného rozdielu.

Obecné účtovné zásady, účtovné metódy spoločností a ich odchýlky

V tejto časti si rozoberieme jednotlivé účtovné zásady, metódy účtovania, odpisy jednotlivých spoločností, čím identifikujeme odchýlky od účtovných zásad, účtovných metód a odpisovania. Táto časť bude nápomocná pri úpravách a pretriedení položiek účtovných závierok.

Spoločnosti Hořava plus, s. r. o., Slávkovský pivovar, s. r. o. a DESTILA, s. r. o. zostavujú svoje účtovné závierky v súlade so zákonom č. 563/1991 Sb., o účtovníctve a s vyhláškou č. 500/2002 Sb. Spoločnosti využívajú sústavu podvojného účtovníctva.

Spoločnosti Hořava plus, s. r. o., Slávkovský pivovar, s. r. o. a DESTILA, s. r. o. majú zhodné doby odpisovania dlhodobého majetku. Spoločnosti odpisujú dlhodobý hmotný majetok, dlhodobý nehmotný majetok a samostatné hnutelné veci, ktorých ocenenie je vyššie ako 40 tis. Kč a doba použiteľnosti je dlhšia ako jeden rok. Spoločnosti pri stanovení doby odpisovania dlhodobého majetku využívajú odpisy stanovené zákonom o dani z príjmu.

Spoločnosť DESTILA, s. r. o. pri prepočte údajov v cudzích menách na českú menu využíva platné zákony. V roku 2016 pre oceňovanie záväzkov a pohľadávok používala pevný kurz, platný pre každý kalendárny štvrťrok, stanovený Českou národnou bankou k prvému dňu daného štvrťroku. K 31. 12. 2016 boli všetky pohľadávky, záväzky, zostatky devízových účtov, valutových pokladní prepočítané kurzom Českej národnej banky. Spoločnosti Hořava plus, s. r. o. a Slávkovský pivovar, s. r. o. k 31. 12. 2016 využívajú rovnaký systém prepočtu cudzích mien na českú menu ako spoločnosť DESTILA, s. r. o.

Dlhodobý hmotný majetok je oceňovaný v obstarávacích cenách, ktoré zahŕňajú náklady na dovoz, clo a ďalšie náklady spojené s nákupom. Peňažné prostriedky sú oceňované v menovitej hodnote. Zásoby sú oceňované obstarávacou cenou, zníženou o opravné položky, avšak vyrobené zásoby sú oceňované vlastnými nákladmi (priame náklady vynaložené na výrobu, priradiťelné nepriame náklady vzťahujúce sa k výrobe), zníženými o opravné položky. Pohľadávky sú oceňované menovitou hodnotou v dobe vzniku. Dlhodobé a krátkodobé záväzky sú oceňované v menovitých hodnotách.

Dlhodobý finančný majetok spoločnosti Hořava plus, s. r. o. tvoria majetkové účasti v spoločnostiach. Táto položka sa oceňuje obstarávacími cenami cenných papierov, ktoré sú tvorené cenou obstarania a priamymi nákladmi spojenými s ich nákupom.

Spoločnosti Hořava plus, s. r. o., Slávkovský pivovar, s. r. o. a DESTILA, s. r. o. majú rovnaké spôsoby oceňovania, čo znamená, že úpravy oceňovania pri konsolidácii nie sú potrebné.

Spoločnosti Slávkovský pivovar, s. r. o. a DESTILA, s. r. o. v skupine časovo rozlišujú svoje výnosy a náklady. Čiže výnosy a náklady účtujú do obdobia, s ktorým dané výnosy a náklady vecne a časovo súvisia. Spoločnosť Hořava plus, s. r. o. neevidovala žiadne časové rozlíšenie nákladov a výnosov.

Spoločnosť Hořava plus, s. r. o. za obdobie od 1. 1. 2016 do 31. 12. 2016 nevytvárala opravné položky k zásobám ani k pohľadávkam. Spoločnosť Slávkovský pivovar, s. r. o. počas tohto obdobia vytvorila opravnú položky k pohľadávkam. Spoločnosť DESTILA, s. r. o. počas roku 2016 vytvárala opravné položky k zásobám a k pohľadávkam. Opravné položky k zásobám boli vytvorené na základe informácií z inventúry a týkalo sa to: zásob materiálu, polotovarov vlastnej výroby, nakupovaných zásob tovaru a zásob výrobkov. Opravné položky k pohľadávkam boli vytvorené hlavne pre pohľadávky z obchodných vzťahov a pre iné krátkodobé pohľadávky. Medzi nimi sa nachádzali tiež opravné položky k pohľadávkam v insolvenčnom konaní.

Vzájomné transakcie medzi podnikmi v skupine

Vzájomnými transakciami rozumieme transakcie medzi spoločnosťami Hořava plus, s. r. o., Slávkovský pivovar, s. r. o. a DESTILA, s. r. o.

Medzi spoločnosťou Hořava plus, s. r. o. a Slávkovský pivovar, s. r. o. neboli evidované žiadne významné transakcie. Spoločnosť DESTILA, s. r. o. vyplatila spoločnosti Hořava plus, s. r. o. dividendy zo zisku bežného účtovného obdobia.

Medzi spoločnosťami Slávkovský pivovar, s. r. o. a DESTILA, s. r. o. existujú zmluvné dodávateľské a odberateľské zmluvy. Medzi tieto zmluvy patrí:

- rámcová zmluva o zaistovaní služieb (prezentačné a školiace služby),
- obchodné objednávky (výrobky, tovar, služby).

Konkrétne hodnoty niektorých vzájomných transakcií uvedené nie sú, preto v konsolidačných pravidlách bude uvedený len formulár a spôsob vykazovania vzájomných vzťahov.

4. Návrh konsolidačných pravidiel

Konsolidačné pravidlá sú druhou časťou praktickej časti. Táto časť je najdôležitejšou časťou práce a vychádza z informácií z predchádzajúcich častí.

Skupina podnikov v súčasnosti nie je konsolidovaná a nemá zostavené konsolidačné pravidlá. Preto som vytvorila pre danú skupinu podnikov návrh konsolidačných pravidiel.

V metódach účtovníctva jednotlivých spoločností nie sú veľké rozdiely. Absencia týchto rozdielov súvisí s tým, že spoločnosti využívajú platné české predpisy pre zostavenie účtovných závierok. Medzi spoločnosťami môžu nastať jednotlivé rozdiely v súvahových dňoch, dobách odpisovania majetku či jeho oceňovaní. Cieľom konsolidačných pravidiel je odstránenie prípadných rozdielov.

4.1 Rámcové konsolidačné pravidlá

A. Konsolidujúca spoločnosť

Názov:	Hořava plus, s. r. o.
Sídlo:	U Mlýna 1422, 68 01 Slávkov u Brna
Právna forma:	společnost' s ručením obmedzeným
Dátum vzniku:	4. 3. 2015
Základný kapitál:	20 000 Kč
Predmet podnikania:	výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona
Vypracovala:	Bc. Žofia Havranová

B. Podstata konsolidácie

Konsolidovaná účtovná závierka je účtovná závierka zostavená za skupinu kapitálovo prepojených spoločností takým spôsobom, ako by išlo o jednu ekonomickú jednotku. Konsolidovaná účtovná závierka podáva verný a pravdivý obraz o finančnej situácii, jej zmenách a o výkonnosti skupiny kapitálovo prepojených spoločností.^[2]

Konsolidovaná účtovná závierka je zostavená s cieľom vyjadriť stav majetku, záväzkov, iných aktív a pasív, nákladov, výnosov a výsledkov hospodárenia kapitálovo prepojených spoločností po vylúčení vzájomných vzťahov.

Konsolidovaná účtovná závierka slúži predovšetkým k informovaniu vlastníkov spoločnosti, súčasných a budúcich investorov. Konsolidovaná účtovná závierka neslúži k rozdeľovaniu hospodárskeho výsledku alebo pre daňové účely.^[16]

Spoločnosť Hořava plus, s. r. o. vydáva konsolidačné pravidlá pre zostavenie konsolidovanej účtovnej závierky spoločností, ktoré vstupujú do konsolidácie. Dané konsolidačné pravidlá upravujú metódu a postup konsolidácie a jednotlivé úlohy pri zostavovaní konsolidovanej účtovnej závierky pre skupinu podnikov. Konsolidačné pravidlá sú platné od 31. 12. 2016.

C. Metodický rámec

Konsolidovaná účtovná závierka bude zostavená v súlade s platnými právnymi predpismi Českej republiky. Týmto predpismi sú:

- zákon č. 563/1991 Sb., o účtovníctve, v znení neskorších predpisov,
- vyhláška č. 500/2002 Sb., ktorou sa prevádzajú niektoré ustanovenia zákona č. 563/1991 Sb., o účtovníctve, v znení neskorších predpisov, pre účtovné jednotky, ktoré sú podnikateľmi účtujúcimi v sústave podvojného účtovníctva,
- české účtovné štandardy pre účtovné jednotky, ktoré účtujú podľa vyhlášky č. 500/2002 Sb., v znení neskorších predpisov,
- zákon č. 90/2012 Sb., o obchodných korporáciách, v znení neskorších predpisov.

D. Vymedzenie častí konsolidovanej účtovnej závierky

Konsolidovaná účtovná závierka spoločnosti Hořava plus, s. r. o. obsahuje:

- konsolidovanú súvahu,
- konsolidovaný výkaz zisku a straty,
- konsolidovanú výročnú správu,
- prílohu ku konsolidovanej účtovnej závierke.

Spoločnosť Hořava plus, s. r. o. zostavuje konsolidovanú účtovnú závierku za príslušný kalendárny rok v elektronickej verzii.

Konsolidovaná účtovná závierka musí byť overená audítormi v súlade s § 22b odst. 2 zákona č. 563/1991 Sb., o účtovníctve.

Zostavenie konsolidovanej výročnej správy je upravené podľa § 21 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účtovníctve.

Spoločnosť Hořava plus, s. r. o. má povinnosť zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku v plnom rozsahu. Túto povinnosť stanovuje § 18 odst. 4 zákona č. 563/1991 Sb., o účtovníctve. Rozsah konsolidovanej účtovnej závierky upravuje § 64 vyhlášky č. 500/2002 Sb. Konsolidovaná súvaha je doplnená o položky podľa § 65, konsolidovaný výkaz zisku a straty je doplnený o položky uvedené v § 66 vyhlášky.

Všetky spoločnosti zostavia svoje účtovné závierky v plnom rozsahu, aj v takom prípade, kedy túto povinnosť nemajú. Spoločnosti musia dodržať rozsah usporiadania a označenia položiek súvahy podľa prílohy č. 1 a položiek výkazu zisku a straty podľa prílohy č. 2 vyhlášky č. 500/2002 Sb. Taktiež spoločnosti zostavia individuálne prílohy účtovných závierok v súlade s § 39 - § 39c vyhlášky č. 500/2002 Sb.

Príloha ku konsolidovanej účtovnej závierky obsahuje informácie z individuálnych príloh účtovných závierok, rozšírené o informácie o kapitálovo prepojených spoločnostiach, metódach konsolidácie, prípadne informácie o nezahrnutých podnikoch do konsolidácie a dôvod ich nezahrnutia, obstarávací cena konsolidačného rozdielu, konsolidačný rozdiel, odpis konsolidačného rozdielu a zostatkovú hodnotu konsolidačného rozdielu. Jednotlivé časti prílohy konsolidovanej

účtovnej závierky stanovuje § 67 vyhlášky č. 500/2002 Sb. Okrem toho príloha konsolidovanej účtovnej závierky musí obsahovať informácie o odmenách audítora.

V zmysle § 21a zákona č. 563/1991 Sb., o účtovníctve má spoločnosť Hořava plus, s. r. o. povinnosť zverejniť konsolidovanú účtovnú závierku, konsolidovanú výročnú správu a správu audítora.

E. Spôsob a metódy konsolidácie

Konsolidovaná účtovná závierka spoločnosti Hořava plus, s. r. o. sa zostavuje spôsobom priamej konsolidácie. Nezostavujú sa konsolidované účtovné závierky za dielčie celky ale kapitálovo prepojené spoločnosti sa konsolidujú súčasne.

Konsolidovaná účtovná závierka spoločnosti Hořava plus, s. r. o. sa zostavuje plnou metódou konsolidácie. Do konsolidovanej účtovnej závierky sa zahrnú údaje z účtovných závierok kapitálovo prepojených spoločností v plnej výške.

Pri plnej metóde konsolidácie spoločnosť Hořava plus, s. r. o.:

- zaradí jednotlivé položky rozváh a výkazov ziskov a strát v plnej výške do konsolidovanej súvahy a konsolidovaného výkazu zisku a straty,
- vylúči z konsolidovanej účtovnej závierky vzájomné transakcie, cenné papiere a podiely so spätnou väzbou,
- vykáže konsolidačný rozdiel a jeho odpis.

Spoločnosť Hořava plus, s. r. o. nevyklučuje menšinové podiely v konsolidovanej účtovnej závierke, pretože vlastní kapitálovo prepojené spoločnosti na 100 %.

Podľa § 22b odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účtovníctve má spoločnosť Hořava plus, s. r. o. povinnosť kapitálovo prepojeným spoločnostiam včas oznámiť informáciu, že budú zahrnuté do konsolidácie.

Konsolidované spoločnosti podľa zákona č. 563/1991 Sb. o účtovníctve sú povinné poskytnúť potrebné informácie pre zostavenie konsolidovanej účtovnej závierky spoločnosti Hořava plus, s. r. o.

Účtovné závierky konsolidovaných spoločností nie je potrebné prispôbovať účtovnej jednotke spoločnosti Hořava plus, s. r. o., pretože spoločnosti vedú účtovníctvo rovnakými účtovnými postupmi.

F. Postup prác

Daný postup prác musia dodržiavať okrem spoločnosti Hořava plus, s. r. o. aj konsolidované spoločnosti. Postup prác musí byť splnený najneskôr do 12 mesiacov od súvahodného dňa. Jednotný postup prác je nasledovný:

- stanovenie časového harmonogramu,
- oboznámenie konsolidovaných spoločností o tom, že budú zahrnuté do konsolidácie,
- vypracovanie, skompletizovanie a spracovanie účtovných dokladov, zmlúv, interných účtovných dokladov, ktoré sa týkajú účtovného obdobia,
- kontrola vedenia účtovníctva a vecnej správnosti účtovných prípadov, uzatvorenie účtovných kníh,
- zostavenie účtovných závierok spoločnosti Hořava plus, s. r. o. a konsolidovaných spoločností,
- overenie jednotlivých účtovných závierok audítormi,
- konsolidované spoločnosti poskytnú jednotlivé účtovné závierky spoločnosti Hořava plus, s. r. o., poskytnú účtovné doklady o vzájomných transakciách,
- zlúčenie účtovnej závierky spoločnosti Hořava plus, s. r. o. a účtovných závierok konsolidovaných spoločností,
- prevedenie konsolidačných úprav, ktorými sa vylúčia vzájomné transakcie,
- zostavenie konsolidovanej účtovnej závierky,
- overenie konsolidovanej účtovnej závierky audítormi,
- schválenie konsolidovanej účtovnej závierky vedením spoločnosti,
- zverejnenie konsolidovanej účtovnej závierky, konsolidovanej výročnej správy a správy audítora.

G. Súvahový deň

Súvahový deň konsolidovanej účtovnej závierky je súvahovým dňom spoločnosti Hořava plus, s. r. o.

Konsolidovaná účtovná závierka sa zostavuje za obdobie od 1. 1. do 31. 12. Súvahovým dňom je deň 31. 12.

Spoločnosti Slávkovský pivovar, s. r. o. a DESTILA, s. r. o. majú rovnaký súvahový deň ako spoločnosť Hořava plus, s. r. o. Týmto dňom je deň 31. 12. Preto spoločnosti Slávkovský pivovar, s. r. o. a DESTILA, s. r. o. netvorí „mezitímní“ účtovné závierky.

H. Konsolidačné rozdiely a ich odpisy

Konsolidačné rozdiely boli vypočítané ku dňom akvizícií spoločností. Od tohto dňa nedošlo k navýšeniu ani zníženiu podielu spoločnosti Hořava plus, s. r. o. v konsolidovaných spoločnostiach. Odpis konsolidačného rozdielu spoločnosť Hořava plus, s. r. o. odpisuje 20 rokov rovnomerným odpisom. Nevznikol dôvod odpisu konsolidačného rozdielu znížiť.

Tabuľka 8: Odpisy konsolidačných rozdielov

	Deň akvizície	Konsolidačný rozdiel v tis.	Doba odpisu	Výška odpisu v tis.
Slávkovský pivovar, s. r. o.	1. 10. 2015	54 109	20 rokov	2 706,5
DESTILA, s. r. o.	7. 12. 2016	18 932	20 rokov	946,6

(Zdroj: Vlastné spracovanie)

I. Spôsoby oceňovania majetku a záväzkov

Jednotlivé položky majetku a záväzkov budú oceňované k momentu uskutočnenia účtovného prípadu. Oceňovanie položiek majetku a záväzkov upravuje § 25 - § 27 zákona č. 563/1991 Sb., o účtovníctve a § 47 - § 50 vyhlášky č. 500/2002 Sb. Dané položky majetku a záväzkov budú oceňované spôsobom, opísaným nižšie.

Hmotný a nehmotný majetok, ktorý bol získaný nákupom, je oceňovaný v obstarávacích cenách, ktoré okrem ceny, za ktorú bol majetok nadobudnutý tiež zahŕňajú náklady na dovoz, clo a ďalšie náklady spojené s nákupom tohto majetku. Technické zhodnotenie dlhodobého hmotného majetku zvyšuje jeho obstarávaciu cenu.

Hmotný a nehmotný majetok, ktorý bol vytvorený vlastnou činnosťou spoločností je oceňovaný vlastnými (výrobnými) nákladmi. Vlastné náklady zahŕňajú priame

náklady (obstarávaciu cenu materiálu a spotrebovaných výkonov) a nepriame náklady, ktoré boli vynaložené na výrobu daného majetku.

Peňažné prostriedky a ceniny sú oceňované v menovitej hodnote.

Zásoby, ktoré boli získané nákupom sú oceňované obstarávacími cenami. Zásoby, ktoré boli vytvorené vlastnou činnosťou sú oceňované vlastnými (výrobnými) nákladmi. Vlastné náklady okrem priamych nákladov môžu zahŕňať variabilné a fixné nepriame náklady, ktoré sú priraditeľné k výrobe daných zásob.

Pohľadávky sú oceňované menovitou hodnotou v dobe ich vzniku. Pohľadávky, ktoré spoločnosti získali za úplatu alebo vkladom sú oceňované v obstarávacích cenách.

Záväzky, dlhodobé aj krátkodobé, sú oceňované v menovitých hodnotách v dobe ich vzniku.

Majetok, ktorý spoločnosti získali bezodplatne alebo majetok vytvorený vlastnou činnosťou, ktorého vlastné náklady sa nedajú zistiť je oceňovaný reprodukčnou obstarávacou cenou.

Dlhodobý finančný majetok spoločností sa oceňuje obstarávacími cenami. Obstarávacie ceny dlhodobého finančného majetku sú tvorené cenou obstarania a priamymi nákladmi spojenými s nákupom daného dlhodobého finančného majetku.

Spoločnosti oceňujú reálnou hodnotou položky majetku a záväzkov k momentu zostavenia účtovných závierok, ktoré sú uvedené v § 27 zákona č. 563/1991 Sb. o účtovníctve.

J. Doby odpisovania majetku

Spoločnosť Hořava plus, s. r. o. nedisponuje žiadnym dlhodobým nehmotným a hmotným majetkom. Spoločnosť Slávkovský pivovar, s. r. o. disponuje iba dlhodobým hmotným majetkom. Týmto majetkom sú pozemky, stavby a hmotné hnuiteľné veci a ich súbory. Spoločnosť DESTILA, s. r. o. disponuje dlhodobým hmotným aj nehmotným majetkom. Dlhodobý hmotný majetok sa skladá z pozemkov, stavieb a budov, strojov a zariadení a špeciálnych prípravkov. V dlhodobom nehmotnom majetku sa nachádza software. Licencie a nehmotný investičný majetok boli počas roku 2016 nadobudnuté a celkom odpísané.

Odpisuje sa dlhodobý hmotný majetok, dlhodobý nehmotný majetok a samostatné hnutelné veci, ktoré majú hodnotu ocenenia vyššiu ako 40 tis. Kč a doba použiteľnosti je dlhšia ako jeden rok. Pri stanovení dôb odpisovania majetku spoločnosti využívajú zákon č. 586/1992 Sb., o dani z príjmov.

Spoločnosti odpisujú majetok rovnomerne v priebehu používania daného majetku. Výška odpisov je odvodená od ocenenia majetku, ktoré sa stanovuje oceňovacími metódami uvedenými vyššie. Majetok je odpisovaný podľa stanoveného odpisového plánu, avšak majetok sa odpisuje len do výšky jeho ocenenia. Pozemky spoločností nie sú odpisované.

Spoločnosti majú stanovené odpisové plány. Doby odpisovania majetku majú spoločnosti zhodné. Odpisy sú účtované mesačne, teda ako 1/12 odpisu a sú zaokrúhlené na celé koruny nahor.

V nasledujúcej tabuľke sa nachádzajú stanovené doby odpisovania jednotlivých odpisových skupín majetku:

Tabuľka 9: Doby odpisovania majetku podľa stanovených odpisových skupín

Odpisová skupina	Doba odpisovania
1	3
2	5
3	10
4	20
5	30
6	50

(Zdroj: Zákon o dani z príjmov č. 586/1992 Sb.)

Tabuľka 10: Doby odpisovania dlhodobého majetku

Dlhodobý majetok	Doba odpisovania
Budovy a stavby	50
Stroje a zariadenia	10
Motorové vozidlá	5
Inventár*	3
Software	1
Licencie	1

(Zdroj: Vlastné spracovanie)

*zariadenie kuchyne a reštaurácie

Predchádzajúca tabuľka uvádza doby odpisovania dlhodobého majetku spoločností.

K. Požiadavky na predkladané údaje

Pre zostavenie konsolidovanej účtovnej závierky spoločnosť Hořava plus, s. r. o. a rovnako aj spoločnosti Slávkovský pivovar, s. r. o. a DESTILA, s. r. o. predkladajú potrebné podklady pre zostavenie konsolidovanej účtovnej závierky. Podkladmi sú nasledujúce výkazy a ďalšie doplňujúce informácie:

- účtovná závierka v plnom rozsahu, ktorá zahŕňa súvahu, výkaz zisku a straty a prílohu k účtovnej závierke,
- správa audítora spolu s jeho výrokom k danej účtovnej závierke, pokiaľ je vydaná,
- informácie o transakciách medzi spoločnosťami, ktoré sú zahrnuté do konsolidácie,
- ďalšie doplňujúce informácie, potrebné pre zostavenie konsolidovanej účtovnej závierky, ktoré si konsolidujúci podnik vyžiada.

Doplňujúce informácie sa týkajú jednotlivých položiek súvahy a výkazu zisku a straty. Poskytujú prehľad o štruktúre celkových položiek a ich členenie na jednotlivé položky. Čo znamená, že podávajú informácie o tom, z čoho pozostávajú jednotlivé položky účtovných závierok. Medzi doplňujúcimi informáciami môžu byť rôzne interné účtovné doklady spoločností.

Prílohy účtovných závierok spoločností sú zostavované v plnom rozsahu podľa § 39 - § 39c vyhlášky č. 500/2002 Sb. Spoločnosti informácie v prílohách uvádzajú chronologicky, podľa poradia v akom sú vykázané jednotlivé položky v súvahe a výkaze zisku a straty.

Informácie o vzájomných transakciách medzi spoločnosťami, ktoré sú zahrnuté do konsolidácie poskytnú spoločnosti v príslušnom jednotnom formulári, ktorý stanovila konsolidujúca spoločnosť. Vylučovanie vzájomných vzťahov upravuje Český účtovný štandard č. 020 Konsolidovaná účtovná závierka.

Spoločnosť Hořava plus, s. r. o. poskytne formulár vzájomných vzťahov spoločnostiam v elektronickej podobe. Na nasledujúcich obrázkoch (č. 1 – 3) sa

Konsolidující společnost: Hořava plus, s. r. o., U Mlýna 1422, 684 01 Slávkov u Brna, IČO: 03854655

Formulár vzájomných vzťahov za rok: **2016**

Spoločnosť - dodávateľ	Spoločnosť - odberateľ
Názov: Slávkovský pivovar, s. r. o.	Názov: DESTILA, s. r. o.
Sídlo: U Mlýna 1422, 684 01 Slávkov u Brna	Sídlo: Kaštanová 435/127, 620 00 Brno - Tuřany
IČO: 29313678	IČO: 00030295

(Zdroj: Vlastné spracovanie)

Č. pol.	Účet	Doklad	MD v Kč	DAL v Kč	Popis
1		faktúra č. 0942		25 000	školenie zamestnancov
2		faktura č. 1189		15 000	oprava varny na pivo
3		faktúra č. 4684	30 000		predaj výrobkov
4		faktúra č. 1596		200 000	nákup varny na pivo
		Celkom	30 000	200 000	

(Zdroj: Vlastné spracovanie)

Č. pol.	Účet	Doklad	MD v Kč	DAL v Kč	Popis
1		VBÚ	35 000		tržby za predaj výrobkov
2		VBÚ	124 265		vyplatené dividendy
Celkom			159 265		

(Zdroj: Vlastné spracovanie)

L. Doba evidencie účtovných dokladov a konsolidovaných účtovných závierok

Počas doby evidencie konsolidovanej účtovnej závierky sa evidujú všetky účtovné závierky spoločností, ktoré vstúpili do konsolidácie. Doby evidencie stanovuje § 31 v zákone č. 563/1991 Sb. o účtovníctve.

V nasledujúcej tabuľke sa nachádzajú doby evidencie konsolidovanej účtovnej závierky a príslušných účtovných dokladov potrebných pre jej zostavenie.

Tabuľka 11: Doba evidencie účtovných dokladov

Účtovné doklady	Doba evidencie*
Konsolidovaná účtovná závierka a konsolidovaná výročná správa	10 rokov
Individuálne účtovné závierky a výročné správy	10 rokov
Účtovné doklady, účtovné knihy, odpisové plány, inventúrne súpisy, účtovný rozvrh	5 rokov
Účtovné doklady, záznamy, ktorými sa dokladá vedenie účtovníctva	5 rokov
Všetky podklady potrebné pre tvorbu konsolidovanej účtovnej závierky	5 rokov

(Zdroj: Zákon o účtovníctve č. 563/1991 Sb.)

*doba evidencie začína plynúť koncom účtovného obdobia, ktorého sa týkajú

V prípade, že účtovné doklady vyžadujú použitie špecifického spôsobu archivácie budú spoločnosti postupovať podľa § 32 zákona č. 563/1991 Sb., o účtovníctve. Tento paragraf obsahuje informácie, v akých prípadoch sa použije daný špecifický postup evidencie účtovných dokladov.

M. Časové rozlíšenie

V bežnom období bude do nákladov a výnosov zaúčtovaná tá časť nákladov a výnosov, ktorá vecne a časovo súvisí s bežným obdobím. V prípade, že náklady a výnosy sa vzťahujú k viacerým účtovným obdobím budú sa časovo rozlišovať a budú zaúčtované podľa jednotlivých období.

Spoločnosti budú časovo rozlišovať výnosy a náklady podľa obdobia, ku ktorému vecne a časovo súvisia.

Časovo rozlišovať nie je potrebné pravidelne opakujúce sa a nevýznamné platby. Položky, ktoré nepresahujú hodnotu 5 tis. Kč sa považujú za nevýznamné. V prípade, že hodnota položky prekročí stanovený limit (5 tis. Kč) budú dané položky časovo rozlíšené. Ale v prípade, že hodnota položky stanovený limit neprekročí, tak o jej významnosti môže rozhodnúť spoločnosť.

N. Opravné položky

Spoločnosti tvoria opravné položky k zásobám alebo pohľadávkam, aby dodržala verné a poctivé vedenie účtovníctva. V tomto prípade spoločnosti postupujú podľa zákona č. 593/1992 Sb., ktorý upravuje opravné položky, vyhlášky č. 500/2002 Sb. a Českého účtovného štandardu č. 005 Opravné položky. Zákon obsahuje tiež výnimky, kedy opravné položky nie je možné vytvoriť (§ 2).

Opravné položky k zásobám sú vytvárané na základe inventúr majetku spoločností. Počas inventúry majetku spoločnosti posúdia výšku a dôvod vytvorenia nových a už vytvorených opravných položiek. V prípade, že výška a účel vytvorených opravných položiek je iná, ako skutočná hodnota a účel opravných položiek, spoločnosti opravné položky zrušia alebo zmenia ich výšku.

Opravné položky k pohľadávkam spoločnosti vytvárajú vždy k súvahodnému dňu, v prípade, že tieto pohľadávky sú po splatnosti alebo ich vymáhateľnosť je neistá (časť alebo celá pohľadávka nebude splatená). Opravné položky spoločnosti vytvárajú na základe vlastného rozhodnutia, v prípade, že pohľadávka má nižšiu hodnotu ako 5 000 Kč. Toto rozhodnutie musia spoločnosti odôvodniť v prílohe účtovnej závierky. V prípade, že pohľadávky sú čiastočne alebo úplne splatené, spoločnosti opravné položky k nim zrušia alebo znížia ich hodnotu.

Hodnota opravných položiek nemôže presiahnuť účtovnú hodnotu pohľadávok, ku ktorým sú vytvorené. V prípade, že opravná položka je vytvorená vo výške 100 % hodnoty nepremlčanej pohľadávky (obecná premlčacia doba – 3 roky), môže byť táto pohľadávka odpísaná a daná opravná položka zrušená (§ 8c zákona č. 593/1992 Sb.). Prijatá úhrada odpísanej pohľadávky sa účtuje ako výnos. Toto sa netýka pohľadávok za

dlžníkov, ktorý sú v insolvenčnom konaní. Opravné položky k pohľadávkam za dlžníkov v insolvenčnom konaní upravuje § 8 zákona č. 593/1992 Sb.

Okrem toho môžu spoločnosti tvoriť opravné položky k dlhodobému hmotnému a nehmotnému majetku a krátkodobému finančnému majetku, v prípade, že ide o prechodné zníženie hodnoty ku dňu zostavenia účtovnej závierky. Spoločnosti postupujú podľa Českého účtovného štandardu č. 005 Opravné položky.

Opravné položky k pohľadávkam medzi spojenými osobami sa netvoria.

Spoločnosť Hořava plus, s. r. o. počas roku 2016 nevytvárala opravné položky. Spoločnosť Slávkovský pivovar, s. r. o. počas tohto roku vytvorila opravné položky k zásobám. Spoločnosť DESTILA, s. r. o. za rok 2016 vytvorila opravné položky k zásobám aj pohľadávkam.

O. Dohadné položky

Dohadnými položkami sú očakávané pohľadávky (napríklad poistné náhrady) a záväzky (napríklad vyúčtovanie energií, vyúčtovanie dokončených dodávok a poskytnutých služieb), u ktorých spoločnosti poznajú účel, patria do bežného účtovného obdobia ale nepoznajú presnú výšku pohľadávok a záväzkov.

Keď spoločnosti obdržia príslušné doklady k daným pohľadávkam a záväzkom v budúcom období, zrušia dohadné položky k daným pohľadávkam a záväzkom. Ak sa očakávaná hodnota líši od skutočnej hodnoty pohľadávok a záväzkov, tak sa tento rozdiel zaúčtuje proti príslušným výnosom alebo nákladom daného obdobia.

P. Rezervy

Na základe predpokladu budúcich záväzkov a výdajov môžu spoločnosti tvoriť rezervy. Aj keď spoločnosti nepoznajú presnú výšku a dátum vzniku rezervy, musia poznať účel rezervy. Dôvod vytvorenia položky rezerv uvedú v prílohe účtovnej závierky. Výška daných rezerv a ich účel sa overuje pri každej inventúre položiek rezerv. Nepotrebné rezervy sa rušia.

Za rok 2016 spoločnosť Hořava plus, s. r. o. a Slávkovský pivovar, s. r. o. netvorila žiadne rezervy. Spoločnosť DESTILA, s. r. o. vytvorila rezervu pre budúce sociálne odvody.

Q. Odložená daň

V prípade, že pri realizácii konsolidácie vznikne odložená daň, konsolidujúci podnik danú odloženú daň vypočíta a zaúčtuje.

Odložená daň je tvorená prechodnými rozdielmi účtovnými a daňovými nákladmi. Dané rozdiely sú vytvorené hlavne rozdielom zostatkovej daňovej a účtovnej hodnoty položiek, ktorými sú napríklad odpisovaný dlhodobý majetok, účtovné rezervy a účtovné opravné položky k pohľadávkam.

Spoločnosť Hořava plus, s. r. o. tvorbu odloženej dane popíše v prílohe konsolidovanej účtovnej závierky.

R. Stanovenie významnosti

Významnosť sa stanovuje pre jednotlivé oblasti v percentách z určeného základu. Stanovenie významnosti vyplýva z § 22a zákona o účtovníctve č. 563/1991 Sb. a § 67 vyhlášky č. 500/2002 Sb.

V prípade stanovenia hranice významnosti pre vylučovanie vzájomných vzťahov je touto hranicou 0,01 % zo základu. Ide o základ, ktorý je vypočítaný ako súčet brutto hodnôt spoločností, ktoré sú zahrnuté do konsolidácie. Ak jednotlivé položky v súčte neprekročia danú hranicu významnosti, nemusia byť vzájomné vzťahy vylučované. Hranica významnosti sa použije nasledovne:

Tabuľka 12: Stanovenie významnosti pre vylučovanie vzájomných vzťahov

Položky	Základ	%
Pohľadávky a záväzky	aktíva celkom	0,01
Výnosy a náklady	čistý obrat	0,01
Výsledok hospodárenia nespotrebovaných dodávok	aktíva celkom	0,01

(Zdroj: Harna – Konsolidačné pravidlá; vlastné spracovanie)

V prípade stanovenia hranice významnosti pre vyhľadávanie rozdielov pri vylučovaní vzájomných vzťahov je touto hranicou 0,5 %. Vyhľadávanie rozdielov pri vylučovaní vzájomných vzťahov je ukončené v tom momente, kedy súčet daných rozdielov klesne pod stanovenú hranicu významnosti. Konsolidujúci podnik rozhoduje o vylúčení jednotlivých položiek v prípade nedoriešených rozdielov.

Hranice významnosti pre nezahrnutie spoločností do konsolidovanej účtovnej závierky za rok 2016 neboli stanovené, pretože spoločnosť Hořava plus, s. r. o. vlastní spoločnosti Slávkovský pivovar, s. r. o. a DESTILA, s. r. o. na 100 %. Spoločnosť Hořava plus, s. r. o. nevlastní žiadny iný podiel v ďalších spoločnostiach.

4.2 Konkrétne konsolidačné pravidlá platné pre účtovné obdobie od 1. 1. 2016 do 31. 12. 2016

A. Vymedzenie kapitálovo prepojených podnikov

Názov: Hořava plus, s. r. o.

Sídlo: U Mlýna 1422, 684 01 Slávkov u Brna

Právna forma: spoločnosť s ručením obmedzeným

Dátum vzniku: 4. 3. 2015

Základný kapitál: 20 000 Kč

Predmet podnikania:

- výroba, obchod a služby neuvedené v prílohách 1 až 3 živnostenského zákona

Názov: Slávkovský pivovar, s. r. o.

Sídlo: U Mlýna 1422, 684 01 Slávkov u Brna

Právna forma: spoločnosť s ručením obmedzeným

Dátum vzniku: 26. 3. 2012

Základný kapitál: 200 000 Kč

Predmet podnikania:

- výroba, obchod a služby neuvedené v prílohách 1 až 3 živnostenského zákona,
- hostinská činnosť,
- pivovarníctvo a sladovníctvo,
- predaj kvasného liehu, konzumného liehu a liehovín.

Názov: **DESTILA, s. r. o.**

Sídlo: Kaštanová 435/127, 620 00 Brno - Tuřany

Právna forma: spoločnosť s ručením obmedzeným

Dátum vzniku: 23. 5. 1951

Základný kapitál: 200 000 Kč

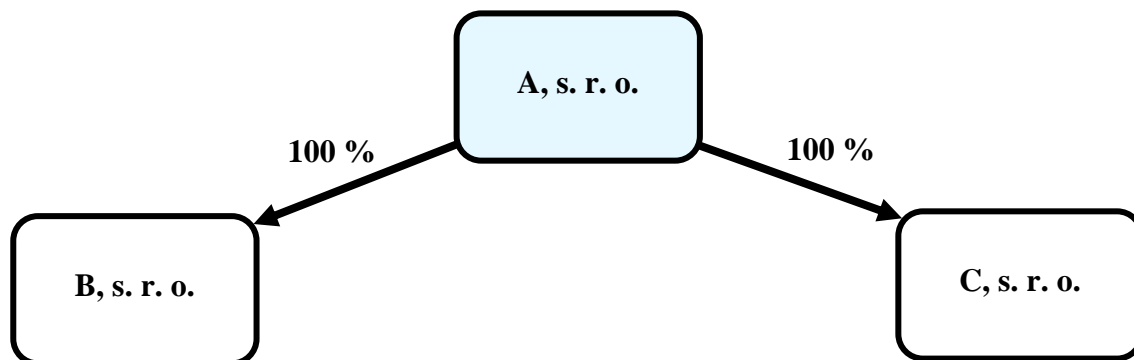
Predmet podnikania:

- výroba, obchod a služby neuvedené v prílohách 1 až 3 živnostenského zákona,
- výroba, inštalácia, opravy elektrických strojov a prístrojov, elektrických a telekomunikačných zariadení,
- montáž, opravy, revízie a skúšky elektrických zariadení,
- zámočníctvo, nástrojárstvo, kúrenárstvo, obrábačstvo,
- montáž, opravy, revízie a skúšky plynových zariadení a plnenie nádob plynmi,
- montáž, opravy, revízie a skúšky tlakových zariadení a nádob na plyny.

Spoločnosť Hořava plus, s. r. o. je jediným spoločníkom v spoločnostiach Slávkovský pivovar, s. r. o. a DESTILA, s. r. o. Podiel spoločnosti Hořava plus, s. r. o. v spoločnostiach Slávkovský pivovar s. r. o. a DESTILA, s. r. o. je 100 %. Spoločnosť Hořava plus, s. r. o. má teda v spoločnostiach rozhodujúci vplyv. Spoločnosť Hořava plus, s. r. o. obe spoločnosti ovláda priamo.

Spoločnosť Slávkovský pivovar, s. r. o. a spoločnosť DESTILA, s. r. o. budú zahrnuté do konsolidácie priamo a plnou metódou konsolidácie. Menšinové podiely v spoločnostiach neexistujú, pretože spoločnosť Hořava plus, s. r. o. je majoritný vlastník oboch spoločností.

A.1 Schéma



Graf 2: Schéma kapitálovo prepojených spoločností

(Zdroj: Vlastné spracovanie)

B. Účtovné obdobie

Aktuálnym účtovným obdobím je kalendárny rok od 1. 1. 2016 do 31. 12. 2016. Účtovné závierky spoločností a konsolidovaná účtovná závierka sa zostavujú ku dňu 31. 12. 2016. Účtovné závierky sú zostavené v plnom rozsahu a sú povinne overené auditorom.

Kalendárny rok a deň účtovných závierok je rovnaký pre všetky spoločnosti, ktoré sú zahrnuté do konsolidácie. Spoločnosti netvoría mimoriadne účtovné závierky.

Aktuálnym účtovným obdobím, pre ktorý som vytvárala návrh konsolidačných pravidiel, je rok 2016 z dvoch dôvodov. Prvým dôvodom je, že skupina podnikov k 31. 12. 2016 splnila povinnosť konsolidovať. To znamená, že k 31. 12. 2016 má povinnosť prvý krát zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku. A taktiež má spoločnosť Hořava plus, s. r. o. povinnosť vytvoriť konsolidačné pravidlá. A druhým dôvodom je, že som vychádzala z verejne dostupných zdrojov a účtovné výkazy spoločností za rok 2017 v súčasnosti nie sú zverejnené.

C. Harmonogram spracovania konsolidovanej účtovnej závierky

Konsolidujúce spoločnosti musia zosúladiť svoj časový harmonogram zostavenia svojich účtovných závierok časovému harmonogramu účtovnej závierky spoločnosti Hořava plus, s. r. o.

Účtovný harmonogram pre dané účtovné obdobie je zostavený v súlade s platným zákonom č. 563/1991 Sb., o účtovníctve.

Harmonogram spracovania konsolidovanej účtovnej závierky pre účtovné obdobie od 1. 1. 2016 do 31. 12. 2016 je nasledovný:

Tabuľka 13: Harmonogram spracovania konsolidovanej účtovnej závierky za rok 2016

Popis prác	Termíny
Spracovanie a predloženie individuálnych účtovných závierok	31. 3. 2017
Predloženie formulárov so vzájomnými vzťahmi	15. 4. 2017
Doriešenie rozdielov vo formulároch so vzájomnými vzťahmi	30. 4. 2017
Ukončenie auditu individuálnych účtovných závierok	30. 4. 2017
Predloženie príloh individuálnych účtovných závierok	30. 4. 2017
Spracovanie konsolidovanej účtovnej závierky	31. 5. 2017
Spracovanie konsolidovanej výročnej správy	10. 6. 2017
Ukončenie auditu konsolidovanej účtovnej závierky	15. 6. 2017
Schválenie konsolidovanej účtovnej závierky	30. 6. 2017
Zverejnenie konsolidovanej účtovnej závierky, konsolidovanej výročnej správy, správy audítora	do 31. 12. 2017

(Zdroj: Vlastné spracovanie)

Spracovanie a predloženie individuálnych účtovných závierok podlieha nasledovnému časovému harmonogramu:

- vypracovanie, skompletizovanie a spracovanie účtovných dokladov, zmlúv, interných účtovných dokladov, ktoré sa týkajú účtovného obdobia do 28. 2. 2017,
- kontrola vedeného účtovníctva a vecnej správnosti účtovných prípadov do 10. 3. 2017.

Overenie individuálnych účtovných závierok auditorom je povinné podľa § 20 zákona č. 563/1991 Sb. Podľa kritérií, stanovených týmto paragrafom spĺňa povinnosť overenia individuálnej účtovnej závierky auditorom iba spoločnosť DESTILA, s. r. o. Spoločnosť prekročila všetky stanovené kritériá počas dvoch po sebe nasledujúcich účtovných období (aktíva celkom 40 mil. Kč, ročný úhrn čistého obratu 80 mil. Kč, priemerný počet zamestnancov 50). Spoločnosti Hořava plus, s. r. o. a Slávkovský pivovar, s. r. o. nemajú povinnosť overenia individuálnych účtovných závierok.

Podľa § 22 zákona č. 563/1991 Sb., o účtovníctve je konsolidovaná účtovná závierka overovaná auditorom.

Pri zostavení prvej konsolidovanej účtovnej závierky musí spoločnosť Hořava plus, s. r. o. zostaviť zahajovaciu konsolidovanú účtovnú závierku k 1. 1. 2016. Povinnosť zostaviť zahajovaciu konsolidovanú účtovnú závierku vyplýva z § 65 vyhlášky č. 500/2002 Sb. Zahajovaciu konsolidovanú účtovnú závierku k 1. 1. 2016 musí spoločnosť zostaviť najneskôr do 31. 5. 2017.

D. Prepočet majetku a záväzkov v cudzej mene

Pri prepočte cudzích mien na českú menu spoločnosti využívajú platné zákony. Nasledujúci postup prepočtu majetku a záväzkov v cudzej mene na českú korunu slúži ako doporučenie pre spoločnosti.

Spoločnosti oceňujú záväzky a pohľadávky pevným kurzom, ktorý je platný pre každý kalendárny štvrťrok stanovený k prvému dňu daného štvrťroka. Daný pevný kurz stanovuje Česká národná banka. K 31. 12. sú všetky pohľadávky, záväzky, zostatky na devízových účtoch, valutových pokladniach prepočítané kurzom Českej národnej banky platným k danému dňu.

V nasledujúcej tabuľke sa nachádzajú platné kurzy cudzích mien na českú korunu za rok 2016 stanovené Českou národnou bankou:

Tabuľka 14: Platné kurzy stanovené Českou národní bankou za rok 2016

Platné kurzy*	Euro	Libra	Rubeľ (100 ks)	Poľský zlotý
31. 12. 2015	27,025	36,822	33,535	6,340
1. 4. 2016	27,030	33,831	34,856	6,371
1. 7. 2016	27,095	32,319	37,982	6,163
30. 9. 2016	27,020	31,382	38,312	6,265
30. 12. 2016	27,020	31,586	42,007	6,126

(Zdroj: Česká národní banka)

*Dané cudzie meny využívajú hlavní obchodní partneri spoločností. V rámci Európskej únie spoločnosti exportujú hlavne do Francúzska, Poľska, Írska a Veľkej Británie. Okrem EÚ spoločnosti exportujú hlavne do Ruska.

E. Udalosti, ktoré nastali po súvahovom dni

Ak spoločnosti identifikujú udalosti a ich dopad, ktoré nastali medzi súvahovým dňom a dňom zostavenia účtovných závierok, budú postupovať nasledovne:

- v prípade, že udalosti poskytujú doplňujúce informácie o skutočnostiach, ktoré existovali k súvahovému dňu, sú zachytené v účtovných výkazoch,
- v prípade, že ide o významné udalosti zohľadňujúce skutočnosti, ktoré nastali po rozhodnom dni, dopad týchto udalostí je popísaný v prílohe účtovnej závierky, avšak nie sú zachytené v účtovných výkazoch.

Ani jedna zo spoločností nezaznamenala žiadne významné udalosti, ktoré by mali významný dopad na účtovné závierky zostavené k 31. 12. 2016.

F. Odchýlky od rámcových konsolidačných pravidiel

Pre konsolidovanú účtovnú závierku, ktorá je zostavená za rok 2016 neboli uplatnené žiadne odchýlky od rámcových konsolidačných pravidiel.

G. Závěrečné ustanovenia

Dané konsolidačné pravidlá sú aktualizované podľa platnej českej legislatívy a podľa potrieb.

Ustanovenia dané týmito konsolidačnými pravidlami sú povinní dodržiavať kompetentní zamestnanci konsolidujúcej spoločnosti a konsolidovaných spoločností.

Vyhláška č. 500/2002 Sb. hovorí o tom, že *„každá z položek rozvahy, z položek výkazu zisku a ztráty a z položek přehledu o změnách vlastního kapitálu obsahuje též informaci o výši této položky uvedené za bezprostředně předcházející účetní období („minulé účetní období“).*“^[4] To znamená, že informácie za bežné účtovné obdobie musia byť porovnateľné s minulým účtovným obdobím. Preto pri zostavení prvej konsolidovanej účtovnej závierky k 31. 12. 2016 musí spoločnosť Hořava plus, s. r. o. zostaviť tiež takzvanú zahajovaciu konsolidovanú účtovnú závierku k 1. 1. 2016. Spoločnosti použijú obdobné pravidlá pri tvorbe zahajovacej konsolidovanej účtovnej závierky.

5. Zhodnotenie výsledkov práce

V časti Zhodnotenie výsledkov práce budú zhrnuté závery a výsledky predpokladov, ktoré boli stanovené ako ciele práce. Predmetom skúmania diplomovej práce bolo s využitím českých právnych noriem dosiahnutie hlavných cieľov, ktoré sme si stanovili v časti Cieľ a metodika diplomovej práce. Stanovené boli dva hlavné ciele, ktorými sú identifikácia rozdielov v účtovných metódach skupiny podnikov a zostavenie konsolidačných pravidiel pre vybranú skupinu podnikov.

Ako prvý cieľ bol definovaný predpoklad, ktorý bol založený na tvrdení, že spoločnosti v skupine využívajú rozdielne účtovné metódy. Pre identifikáciu rozdielov v účtovných metódach medzi jednotlivými spoločnosťami v skupine bola využitá analýza účtovných závierok spoločností. Na analýzu boli využité verejne dostupné zdroje obsahujúce jednotlivé súvahy, výkazy ziskov a strát a prílohy.

V kapitole 3. Analýza súčasného stavu boli analyzované podniky, ktoré sú kapitálovo prepojené a splnili vyššie spomínané podmienky výberu. Vybraná skupina podnikov je zložená z materskej spoločnosti (Hořava plus, s. r. o.) a dvoch dcérskych spoločností (Slávkovský pivovar, s. r. o.; DESTILA, s. r. o.), v ktorých materská spoločnosť vlastní 100 % podiel. Okrem stručnej charakteristiky jednotlivých spoločností, bola táto časť práce zameraná na analýzu informácií, ktoré slúžili ako podklad pre návrh konsolidačných pravidiel. Medzi získanými informáciami bola analýza povinnosti konsolidácie konkrétneho vybraného podniku a podmienok, či je skupina podnikov povinná konsolidovať. Pre správne posúdenie cielených predpokladov bolo dôležité posúdiť výber metódy a spôsobu konsolidácie, súvahový deň, konsolidačný rozdiel, a jeho odpis a analýza účtovných zásad, účtovných metód spoločností a ich odchýlky.

Skupina podnikov splnila podmienky pre povinnosť konsolidovať prekročením dvoch kritérií na konsolidovanom základe, a to úhrn celkových aktív a priemerný počet zamestnancov. Konsolidujúci podnik vlastní konsolidované podniky priamo a je ich majoritným vlastníkom. Z toho dôvodu bola vybraná plná metóda konsolidácie a priamy spôsob konsolidácie. Súvahový deň spoločností v skupine je rovnaký (31. 12.) a tvorba mimoriadnych závierok nebola potrebná. Konsolidačný rozdiel bol vypočítaný

na základe informácií z individuálnych účtovných závierok, v oboch prípadoch vyšiel konsolidačný rozdiel záporný a odpis konsolidačného rozdielu bol stanovený na 20 rokov rovnomerne.

Pri analýze účtovných zásad a účtovných metód neboli zistené rozdiely. Absencia rozdielov v účtovných zásadách a metódach je spojená s tým, že všetky spoločnosti využívajú platné české právne normy. Čiže spoločnosti využívajú rovnaké účtovné metódy podľa českej legislatívy a rozdiely v nich neboli identifikované.

Ako druhý cieľ bol definovaný predpoklad, ktorý bol založený na tvrdení, že konsolidačné pravidlá odstraňujú rozdiely v účtovných metódach medzi spoločnosťami vo vybranej skupine podnikov a stanovujú jednotné účtovné pravidlá pre skupinu podnikov. Pomocou konsolidačných pravidiel sú stanovené jednotné postupy účtovania, ktoré zjednodušia zostavovanie konsolidovanej účtovnej závierky. Konsolidačné pravidlá musia povinne dodržiavať všetky spoločnosti v skupine.

Návrh konsolidačných pravidiel obsahuje rámcové pravidlá, ktoré sú platné pre viac účtovných období a konkrétne konsolidačné pravidlá platné pre účtovné obdobie od 1. 1. 2016 do 31. 12. 2016. V rámcových konsolidačných pravidlách sa nachádzajú informácie o konsolidujúcom podniku (Hořava plus, s. r. o.), vymedzenie podstaty konsolidácie, metodický rámec, spôsob a metódy konsolidácie, postup prác, súvahový deň, konsolidačné rozdiely a ich odpisy, spôsoby oceňovania, doby odpisovania a ďalšie doplňujúce informácie, potrebné pre zostavenie konsolidovanej účtovnej závierky. Konkrétne konsolidačné pravidlá platné pre účtovné obdobie od 1. 1. 2016 do 31. 12. 2016 obsahujú vymedzenie kapitálovo prepojených podnikov, graf prepojenia daných podnikov, informácie o danom účtovnom období, harmonogram spracovania konsolidovanej účtovnej závierky, prepočet majetku a záväzkov v cudzej mene na českú korunu, udalosti, ktoré nastali po súvahovom dni, odchýlky od rámcových pravidiel a záverečné ustanovenia.

Konsolidačné pravidlá, v našom prípade, stanovujú jednotné pravidlá účtovných metód. Dané konsolidačné pravidlá napomáhajú bezproblémovému zostaveniu konsolidovanej účtovnej závierky.

Výhodou tvorby konsolidačných pravidiel pre danú skupinu podnikov je, že stanovujú jednotné pravidlá. Ďalšími výhodami sú, že spoločnosti pomocou konsolidácie získajú informácie o výkonnosti, podiele na trhu či úrovni konkurencieschopnosti ako jedného celku voči ostatným spoločnostiam. Zostavenie konsolidovanej účtovnej závierky dá skupine podnikov lepší pohľad o hospodárení, pretože vzájomné vzťahy, ktoré individuálne účtovné závierky obsahujú skresľujú tento pohľad.

Záver

V úvode diplomovej práce sme poukázali na zvýšenie významu konsolidovanej účtovnej závierky. Globalizácia v súčasnosti neodmysliteľne patrí do života spoločností. Globalizácia a otvorenosť ekonomík prináša spájanie jednotlivých podnikov do skupín, čím zvyšujú svoju konkurencieschopnosť a podiel na trhu. Okrem toho spájanie podnikov do jedného celku prináša rôzne možnosti. Medzi nich patrí hlavne získanie nových zákazníkov, rozšírenie predmetu podnikania, možnosti vstúpiť na medzinárodné trhy a mnoho ďalších. Avšak spájanie podnikov je spojené aj s množstvom nevýhod. Hlavný problém, ktorý je spojený s veľkosťou skupiny je riadenie veľkej skupiny podnikov, veľké kultúrne rozdiely v medzinárodných skupinách podnikov a s vlastníctvom väčšieho kapitálu prichádza aj vyššie riziko pri investovaní.

Rozvoj otvorenosti ekonomík má čím ďalej, tým väčší vplyv na vytváranie jednotných pravidiel. S rastúcim dopytom po jednotných pravidlách taktiež rastie význam zostavovania konsolidovaných účtovných závierok. Cieľom konsolidovanej účtovnej závierky je vytvorenie jednotnej účtovnej závierky za skupinu kapitálovo prepojených podnikov. Konsolidovaná účtovná závierka hodnotí skupinu kapitálovo prepojených podnikov ako jeden celok. Z toho vyplýva, že konsolidovaná účtovná závierka podáva lepší obraz o výkonnosti, podiele na trhu a konkurencieschopnosti skupiny podnikov ako keby išlo o jeden podnik.

Kapitálovo prepojené podniky v Českej republike môžu pre zostavenie konsolidovanej účtovnej závierky využiť českú legislatívu alebo Medzinárodné štandardy IFRS. Pre spracovanie diplomovej práce boli využité česká legislatíva. Najdôležitejšími zdrojmi boli zákon č. 563/1991 Sb., o účtovníctve, vyhláška č. 500/2002 Sb., Český účtovný štandard pre podnikateľov č. 020 a ďalšie právne predpisy či knižné a internetové zdroje.

Česká republika zostavovanie konsolidovaných účtovných závierok vníma ako podstatnú súčasť vývoja otvorenosti ekonomiky, čo vidieť aj na tom, že sa kritériá pre povinnosť zostavovať konsolidovanú účtovnú závierku znižujú (k 1. 1. 2016). Avšak pre menšie skupiny podnikov to môže byť nevýhodné, pretože v súčasnosti je zostavovanie konsolidovaných účtovných závierok pre nich veľmi nákladné.

Cieľom diplomovej práce bolo na základe teoretických poznatkov a prevedenej analýzy spoločností vo vybranej skupine a ich účtovných metód navrhnúť konsolidačné pravidlá, ktoré odstraňujú rozdiely medzi jednotlivými účtovnými metódami spoločností.

Povinnosť vytvárať konsolidačné pravidlá stanovuje Český účtovný štandard pre podnikateľov č. 020. Avšak obsah a forma konsolidačných pravidiel je individuálnou záležitosťou konsolidujúceho podniku, pretože sú vytvárané presne na mieru konkrétnej skupine podnikov, ktoré ich budú využívať. Konsolidačné pravidlá napomáhajú pri zostavovaní konsolidovanej účtovnej závierky.

Teoretická časť diplomovej práce bola zameraná na charakteristiku základných pojmov súvisiacich s problematikou konsolidovanej účtovnej závierky a konsolidačných pravidiel. Charakteristika pojmov bola nevyhnutná k pochopeniu a realizácii analýzy problému a návrhu jeho riešenia. Teoretické východiská práce vytvorili základ pre prevedenie analýzy súčasného stavu, odhaleniu prípadných rozdielov v účtovných metódach medzi spoločnosťami Hořava plus, s. r. o., Slávkovský pivovar, s. r. o. a DESTILA, s. r. o. a následnému vytvoreniu konsolidačných pravidiel.

Analytická časť diplomovej práce bola zameraná na analýzu súčasného stavu účtovných metód spoločností Hořava plus, s. r. o., Slávkovský pivovar, s. r. o. a DESTILA, s. r. o. Analýza bola zameraná na odhalenie rozdielov medzi účtovnými metódami, oceňovaním majetku a záväzkov či doby odpisovania majetku v spoločnostiach. V priebehu analýzy neboli odhalené veľké rozdiely medzi účtovnými metódami, oceňovaním majetku a záväzkov či doby odpisovania.

Posledná časť diplomovej práce sa zamerala na zjednotenie účtovných metód, oceňovanie majetku a záväzkov, doby odpisovania a ostatných skutočností, ktoré vyplynuli z analýzy pomocou vytvorenia návrhu konsolidačných pravidiel. Vypracovaný návrh konsolidačných pravidiel zahŕňa rámcové a konkrétne pravidlá. Aktuálnym účtovným obdobím bol kalendárny rok od 1. 1. 2016 do 31. 12. 2016.

Použitá literatura

- [1] HVOŽDAROVÁ, J., SAPARA, J., UŽÍK, J. *Konsolidovaná účtovná závierka – zostavenie a analýza*. 1. vydanie. Bratislava: Vydavateľstvo EKONÓM 2012. 288 s. ISBN 978-80-225-3509-0.
- [2] ZELENKA, V. a ZELENKOVÁ, M. *Konsolidace účetních výkazů*. 1. vydanie. Praha: Ekopress, s. r. o. 2013. 434 s. ISBN 978-80-86929-95-8.
- [3] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví.
- [4] Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení č. 563/1992, zákona o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví.
- [5] Český účetní standard pro podnikatele č. 020 Konsolidovaná účetní závěrka.
- [6] HORNICKÁ, R. VAŠEK, L. a kol. *Konsolidace a ekvivalence majetkových účastí dle IFRS*. 1. vydanie. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2012. 348 s. ISBN 978-80-7357-969-2.
- [7] FARKAŠ, R. *Konsolidovaná účtovná závierka v Slovenskej republike*. 1. vydanie. Bratislava: Iura Edition, spol. s r. o. 2013. 309 s. ISBN 978-80-8078-572-7.
- [8] ZELENKA, V. a ZELENKOVÁ, M. Konsolidační celek podle naší úpravy účetnictví. *Finanční řízení a controlling v praxi*. 2011, č. 6. ISSN 1804- 2996.
- [9] BÁČA, J. a kol. *Účetnictví II*. Praha: Bilance spol. s r.o. 1997. 451 s. ISBN 80-238-2344-8.
- [10] HARNA, L. *Konsolidovaná účetní závěrka*. Praha: Bilance, 1996.
- [11] Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích.
- [12] HARNA, L. *Konsolidovaná účetní závěrka - zkomentář: klasifikovaný výklad změn, platných od roku 2002 na základě opatření MF*. 1. vydanie. Prada: Bilance, 2002. 105 s. ISBN 80-863-7131-X.
- [13] Český účetní standard pro podnikatele č. 018 Kapitálové účty a dlouhodobé závazky.
- [14] FIBEŠ, B., HARNA, L. *Mezinárodní účetní standardy; Konsolidovaná účetní závěrka*. Praha: Bilance, 1997. 398 s. ISBN 80-238-2349-3.

- [15] SLÁDKOVÁ, a kol. *Finanční účetnictví a výkaznictví*. Praha: ASPI Wolter Kluwer, 2009. ISBN 987-80-7357-434-5.
- [16] LOJA, R., JONÁŠ, R. *Konsolidovaná účetní závěrka podle českých předpisů v příkladech*. 1. vydanie. Praha: 1. VOX, a. s., 2016. ISBN 978-80-87480-52-6.
- [17] DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 4. vydanie. Brno: BizBooks, 2014. 344 s. ISBN 978-80-265-0149-7.
- [18] HARNA, L. *Konsolidační pravidla – díl 4*. [online]. ©2018 [cit. 2018-02-07]. Dostupné na: <http://www.ucetni-portal.cz/konsolidacni-pravidla-dil-4-1027-c.html>
- [19] STORMWARE, s. r. o. *Portál POHODA.cz: Vnitropodnikové směrnice* [online]. ©2012 [cit. 2017-12-14]. Dostupné na: <https://portal.pohoda.cz/pro-podnikatele/uz-podnikam/vnitropodnikove-smernice/>
- [20] RYNEŠ, P. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka: Průvodce podvojným účetnictvím k 1. 1. 2018*. 18. vydanie. Olomouc: Nakladatelství ANAG, spol. s. r. o. 2018. 1 063 s. ISBN 987-80-7554-116-1.
- [21] PODNIKATEL.cz: *Nové povinnosti účetních jednotek od roku 2016*. © 2007 – 2018 [online]. [cit. 2018-04-06]. ISSN 1802-8012. Dostupné na: <https://www.podnikatel.cz/clanky/nove-povinnosti-ucetnich-jednotek-od-roku-2016/>
- [22] MINISTERSTVO SPRAVEDLNOSTI ČESKÉ REPUBLIKY. *Veřejný rejstřík a Sbírka listin*. © 2012-2015 [online]. [cit. 2018-04-03]. Dostupné na: <https://or.justice.cz/ias/ui/rejstrik>
- [23] STORMWARE, s. r. o. . *Portál POHODA.cz: Co je to konsolidační rozdíl?* © 2012 [online]. [cit. 2018-04-03]. Dostupné na: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/co-je-to-konsolidacni-rozdil/>
- [24] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
- [25] ČESKÁ NÁRODNÍ BANKA. *Jakým způsobem počítá ČNB kurz koruny k jeným měnám?* © 2003 - 2018 [online]. [cit. 2018-04-10]. Dostupné na: https://www.cnb.cz/cs/faq/jakym_zpusobem_stanovuje_cnb_kurz.html
- [26] PELÁK, J. 2017. Rizika skrytá v konsolidačních úpravách. In *Auditor*. ISSN 1210-9096, 2017, roč. 24, č. 6, s. 6 – 8.

- [27] PELÁK, J. 2016. Odložená daň v konsolidaci. In *Auditor*. ISSN 1210-9096, 2016, roč. 23, č. 4, s. 12 – 15.
- [28] Český účetní standard pro podnikatele č. 019 Náklady a výnosy.
- [29] Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů.
- [30] HORAD, D. *Konsolidovaná účetní závěrka (2. část)*. [online]. [cit. 2018-05-11]. Dostupné na: www.arvp.cz/uploads/4/6/6/7/46675473/Účetnictví_2015_03_konsolidovaná_účení_závěrka_2._část_v1.pdf

Zoznam grafov, obrázkov a tabuliek

Zoznam grafov

Graf 1: Postup spracovania konsolidovanej účtovnej závierky	49
Graf 2: Schéma kapitálovo prepojených spoločností	82

Zoznam obrázkov

Obrázok 1: Úvodné informácie formuláru za rok 2016.....	75
Obrázok 2: Formulár vzájomných vzťahov, ktoré majú vplyv na súvahu (k súvahovému dňu)	75
Obrázok 3: Formulár vzájomných vzťahov, ktoré majú vplyv na výkaz zisku a straty (údaje za bežný rok).....	75

Zoznam tabuliek

Tabuľka 1: Doby odpisovania podľa odpisových skupín	46
Tabuľka 2: Kritéria pre povinnosť zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku.....	57
Tabuľka 3: Kapitálové väzby spoločností v skupine	57
Tabuľka 4: Upravené celkové aktíva na konsolidovanom základe	58
Tabuľka 5: Výber metódy konsolidácie.....	60
Tabuľka 6: Výška konsolidačného rozdielu a jeho odpisu spoločnosti Slávkovský pivovar, s. r. o.	62
Tabuľka 7: Výška konsolidačného rozdielu a jeho odpisu spoločnosti DESTILA, s. r. o.	63
Tabuľka 8: Odpisy konsolidačných rozdielov	71
Tabuľka 9: Doby odpisovania majetku podľa stanovených odpisových skupín	73
Tabuľka 10: Doby odpisovania dlhodobého majetku	73
Tabuľka 11: Doba evidencie účtovných dokladov	76
Tabuľka 12: Stanovenie významnosti pre vylučovanie vzájomných vzťahov	79
Tabuľka 13: Harmonogram spracovania konsolidovanej účtovnej závierky za rok 2016	83
Tabuľka 14: Platné kurzy stanovené Českou národnou bankou za rok 2016	85

Tabuľka 15: Vlastný kapitál spoločnosti Slávkovský pivovar, s. r. o.	97
Tabuľka 16: Výpočet konsolidačného rozdielu spoločnosti Slávkovský pivovar, s. r. o.	98
Tabuľka 17: Vlastný kapitál spoločnosti DESTILA, s. r. o.....	99
Tabuľka 18: Výpočet konsolidačného rozdielu spoločnosti DESTILA, s. r. o.	99

Prílohy

Príloha č. 1: Výpočet konsolidačného rozdielu

Konsolidačný rozdiel = obstarávacia cena cenných papierov – (percento vlastníckeho podielu * vlastný kapitál nakupovanej spoločnosti) ^[23]

a) Konsolidačný rozdiel a jeho odpis spoločnosti Slávkovský pivovar, s. r. o.

Spoločnosť Hořava plus, s. r. o. sa stala dňa 1. 10. 2015 jediným vlastníkom spoločnosti Slávkovský pivovar, s. r. o. Vklad základného kapitálu predstavoval 200 000 Kč. Podiel spoločnosti Hořava plus, s. r. o. v spoločnosti Slávkovský pivovar, s. r. o. je na úrovni 100 %. Obstarávacia cena cenných papierov bola 2 974 tis. Kč. Toto znamená, že deň akvizície je 1. 10. 2015 a k tomuto dňu sa vypočíta konsolidačný rozdiel.

V nasledujúcej tabuľke sa nachádza vlastný kapitál spoločnosti Slávkovský pivovar, s. r. o. ku dňu akvizície. Informácie boli získané z výkazov spoločnosti Slávkovský pivovar, s. r. o. k 31. 12. 2015.

Tabuľka 15: Vlastný kapitál spoločnosti Slávkovský pivovar, s. r. o.

Vlastný kapitál – Slávkovský pivovar, s. r. o.	Hodnoty v tisícoch Kč
Základný kapitál	200
Kapitálové fondy	4 500
Fondy zo zisku	51 592
Výsledok hospodárenia minulých rokov	-1 727
Výsledok hospodárenia bežného obdobia	2 538 *
Vlastný kapitál ku dňu akvizície	57 103

(Zdroj: výkazy spoločností; vlastné spracovanie)

*Výpočet výsledku hospodárenia bežného obdobia: pri výpočte konsolidačného rozdielu v deň akvizície berieme do úvahy pred akvizičný výsledok hospodárenia bežného obdobia. Výsledok hospodárenia bežného obdobia rozdeľujeme na pred akvizičný (výsledok hospodárenia do dňa akvizície) a post akvizičný (výsledok

hospodárenia odo dňa akvizície) výsledok hospodárenia. V tomto prípade, pred akvizičný výsledok hospodárenia bežného obdobia je výsledok hospodárenia bežného obdobia za 9 mesiacov. Pred akvizičný výsledok hospodárenia = $(3\,384 / 12) * 9$

V nasledujúcej tabuľke sa nachádza výpočet konsolidačného rozdielu a výška odpisu konsolidačného rozdielu:

Tabuľka 16: Výpočet konsolidačného rozdielu spoločnosti Slávkovský pivovar, s. r. o.

Výpočet konsolidačného rozdielu spoločnosti Slávkovský pivovar, s. r. o.	
Obstarávacia cena cenných papierov	2 974 tis. Kč
Podiel spoločnosti A, s. r. o.	100 %
Vlastný kapitál spoločnosti B, s. r. o.	57 103 tis. Kč
Záporný konsolidačný rozdiel	54 109 tis. Kč
Odpis konsolidačného rozdielu	2 706,5 tis. Kč

(Zdroj: výkazy spoločnosti; vlastné spracovanie)

Hodnota konsolidačného rozdielu je záporná, čo znamená, že cenné papiere boli predané pod hodnotou podielu na vlastnom kapitále. Výška záporného konsolidačného rozdielu predstavuje 54 109 tis. Kč. Spoločnosť bude odpisovať konsolidačný rozdiel 20 rokov rovnomerným odpisovaním. Hodnota odpisu konsolidačného rozdielu je 2 706,5 tis. Kč.

b) Konsolidačný rozdiel a jeho odpis spoločnosti DESTILA, s. r. o.

Dňa 7. 12. 2016 sa stala spoločnosť Hořava plus, s. r. o. jediným vlastníkom spoločnosti DESTILA, s. r. o. Vklad základného kapitálu bol vo výške 200 000 Kč. Podiel spoločnosti Hořava plus, s. r. o. v spoločnosti DESTILA, s. r. o. je na úrovni 100 %. Obstarávacia cena cenných papierov bola 106 020 tis. Kč. To znamená, že dňom akvizície je deň 7. 12. 2016. K tomuto dňu sa vypočíta výška konsolidačného rozdielu a hodnota jeho odpisu.

V nasledujúcej tabuľke sa nachádza vlastný kapitál spoločnosti DESTILA, s. r. o. ku dňu akvizície. Informácie boli získané z výkazov spoločnosti DESTILA, s. r. o. k 31. 12. 2016.

Tabuľka 17: Vlastný kapitál spoločnosti DESTILA, s. r. o.

Vlastný kapitál – DESTILA, s. r. o.	Hodnoty v tisícoch Kč
Základný kapitál	200
Kapitálové fondy	0
Fondy zo zisku	33 612
Výsledok hospodárenia minulých rokov	44 627
Výsledok hospodárenia bežného obdobia	8 649 *
Vlastný kapitál ku dňu akvizície	87 088

(Zdroj: výkazy spoločností; vlastné spracovanie)

*V tomto prípade, pred akvizičný výsledok hospodárenia bežného obdobia je výsledok hospodárenia bežného obdobia za 11 mesiacov a 6 dní. Pred akvizičný výsledok hospodárenia bežného obdobia = $(9\,269 / 12) * 11 + (9\,269 / 365) * 6$

V nasledujúcej tabuľke sa nachádza výpočet konsolidačného rozdielu a výška odpisu konsolidačného rozdielu:

Tabuľka 18: Výpočet konsolidačného rozdielu spoločnosti DESTILA, s. r. o.

Výpočet konsolidačného rozdielu spoločnosti DESTILA, s. r. o.	
Obstarávacia cena cenných papierov	106 020 tis. Kč
Podiel spoločnosti A, s. r. o.	100 %
Vlastný kapitál spoločnosti C, s. r. o.	87 088 tis. Kč
Záporný konsolidačný rozdiel	18 932 tis. Kč
Odpis konsolidačného rozdielu	946,6 tis. Kč

(Zdroj: výkazy spoločností; vlastné spracovanie)

Hodnota konsolidačného rozdielu je záporná, čo znamená, že cenné papiere boli predané pod hodnotou podielu na vlastnom kapitále. Výška záporného konsolidačného rozdielu je na úrovni 18 932 tis. Kč. Spoločnosť bude odpisovať konsolidačný rozdiel 20 rokov rovnomerným odpisovaním. Hodnota odpisu konsolidačného rozdielu je 946,6 tis. Kč.

K 31.12. 2016 spoločnosť Hořava plus, s. r. o. uskutočnila precenenie cenných papierov, preto je hodnota cenných papierov nižšia.

Priloha č. 2: Rozvaha společnosti Hořava plus, s. r. o. k 31. 12. 2016

Označ.	AKTIVA	Brutto	Korekce	Netto	Minulé
	AKTIVA CELKEM (A.+B.+C.+D.)	82 634	0	82 634	2 986
B.	Dlouhodobý majetek (B.I.+B.II.+B.III.)	82 599	0	82 599	2 974
B.III.	Dlouhodobý fin. maj. (součet B.III.1. až B.III.7.)	82 599	0	82 599	2 974
1.	Podily - ovládaná nebo ovládající osoba	82 599	0	82 599	2 974
C.	Oběžná aktiva (C.I.+C.II.+C.III.+C.IV.)	35	0	35	12
C. IV.	Peněžní prostředky (C.IV.1. + C.IV.2.)	35	0	35	12
2.	Peněžní prostředky na účtech	35	0	35	12
-	-	-	-	-	-
Označ.	PASIVA			Běžné obd.	Minulé obd.
	PASIVA CELKEM (A.+B.+C.+D.)	-	-	82 634	2 986
A.	Vlastní kapitál (A.I.+A.II.+A.III.+A.IV.+A.V.+A.VI.)	-	-	46 033	2 952
A. I.	Základní kapitál (A.I.1.+A.I.2.+A.I.3.)	-	-	20	20
1.	Základní kapitál	-	-	20	20
A. II.	Ážio a kapitálové fondy (součet A.II.1. + A.II.2)	-	-	28 879	-1 726
2.	Kapitálové fondy	-	-	28 879	-1 726
2.1.	Ostatní kapitálové fondy	-	-	57 000	0
2.2.	Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků (+/-)	-	-	-28 121	-1 726
A.III.	Fondy ze zisku (A.III.1.+A.III.2.)	-	-	4 700	4 700
2.	Statutární a ostatní fondy	-	-	4 700	4 700
A. IV.	Výsledek hospodař. min. let (+/-) (A.IV.1. až A.IV.3.)	-	-	-42	0
2.	Neuhrazená ztráta minulých let (-)	-	-	-42	0
A. V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+ -)	-	-	12 476	-42
B. + C.	Cizí zdroje (B. + C.)	-	-	36 601	34
C.	Závazky (C.I. + C.II.)	-	-	36 601	34
C. I.	Dlouhodobé závazky (součet C.I.1. až C.I.9.)	-	-	24 478	0
9.	Závazky - ostatní	-	-	24 478	0
9.1.	Závazky ke společníkům	-	-	3 000	0
9.3.	Jiné závazky	-	-	21 478	0
C. II.	Krátkodobé závazky (součet C.II.1 až C.II.8.)	-	-	12 123	34
4.	Závazky z obchodních vztahů	-	-	65	26
8.	Závazky ostatní	-	-	12 058	8
8.1.	Závazky ke společníkům	-	-	1 058	8
8.7.	Jiné závazky	-	-	11 000	0
-	-	-	-	-	-
-	-	-	-	-	-

Priloha č. 3: Výkaz zisku a strát společnosti Hořava plus, s. r. o. k 31. 12. 2016

Označení	Text	Běžné obd.	Minulé obd.
A.	Výkonová spotřeba	0	41
3.	Služby	0	41
*	Provozní výsledek hospodaření (+/-)	0	-41
IV.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku - podily	12 478	0
1.	Výnosy z podílů - ovládaná nebo ovládající osoba	12 478	0
K.	Ostatní finanční náklady	2	1
*	Finanční výsledek hospodaření (+/-)	12 476	-1
**	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-)	12 476	-42
**	Výsledek hospodaření po zdanění (+/-)	12 476	-42
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	12 476	-42
	Čistý obrát za účetní období = I. + II. + III. + IV. + V. + VI. + VII.	12 478	0
-	-	-	-
-	-	-	-

Priloha č. 4: Rozvaha společnosti Slávkovský pivovar, s. r. o. k 31. 12. 2016

Označ.	AKTIVA	Brutto	Korekce	Netto	Minulé
	AKTIVA CELKEM (A.+B.+C.+D.)	77 354	16 299	61 055	60 645
B.	Dlouhodobý majetek (B.I.+B.II.+B.III.)	70 819	16 197	54 622	52 881
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek (součet B.II.1. až B.II.5.)	70 819	16 197	54 622	52 881
1.	Pozemky a stavby	65 273	14 104	51 169	49 853
1.1.	Pozemky	3 345	0	3 345	1 004
1.2.	Stavby	61 928	14 104	47 824	48 849
2.	Hmotné movité věci a jejich soubory	5 464	2 093	3 371	2 751
5.	Foskytnuté zálohy na DHM a nedokončený DHM	82	0	82	277
5.1.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	0	0	0	277
5.2.	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	82	0	82	0
C.	Oběžná aktiva (C.I.+C.II.+C.III.+C.IV.)	6 228	102	6 126	7 461
C. I.	Zásoby (součet C.I.1. až C.I.5.)	2 244	0	2 244	2 027
1.	Materiál	1 455	0	1 455	1 286
2.	Nedokončená výroba a polotovary	628	0	628	478
3.	Výrobky a zboží	161	0	161	263
3.1.	Výrobky	71	0	71	186
3.2.	Zboží	90	0	90	77
C. II.	Pohledávky (součet C.II.1. až C.II.2.)	896	102	794	904
2.	Krátkodobé pohledávky	896	102	794	904
2.1.	Pohledávky z obchodních vztahů	410	0	410	237
2.4.	Pohledávky - ostatní	486	102	384	667
4.4.	Krátkodobé poskytnuté zálohy	254	0	254	206
4.6.	Jiné pohledávky	232	102	130	461
C. IV.	Peněžní prostředky (C.IV.1. + C.IV.2.)	3 088	0	3 088	4 530
1.	Peněžní prostředky v pokladně	109	0	109	91
2.	Peněžní prostředky na účtech	2 979	0	2 979	4 439
D.	Časové rozlišení aktiv (D.1. + D.2. + D.3.)	307	0	307	303
1.	Náklady příštích období	302	0	302	303
3.	Příjmy příštích období	5	0	5	0
-	-	-	-	-	-
Označ.	PASIVA			Běžné obd.	Minulé obd.
	PASIVA CELKEM (A.+B.+C.+D.)	-	-	61 055	60 645
A.	Vlastní kapitál (A.I.+A.II.+A.III.+A.IV.+A.V.+A.VI.)	-	-	58 961	57 949
A. I.	Základní kapitál (A.I.1.+A.I.2.+A.I.3.)	-	-	200	200
1.	Základní kapitál	-	-	200	200
A. II.	Ážio a kapitálové fondy (součet A.II.1. + A.II.2.)	-	-	4 500	4 500
2.	Kapitálové fondy	-	-	4 500	4 500
2.1.	Ostatní kapitálové fondy	-	-	4 500	4 500
A.III.	Fondy ze zisku (A.III.1.+A.III.2.)	-	-	51 552	51 592
2.	Statutární a ostatní fondy	-	-	51 552	51 592
A. IV.	Výsledek hospodař. min. let (+/-) (A.IV.1. až A.IV.3.)	-	-	1 657	-1 727
1.	Nerozdělený zisk minulých let	-	-	1 657	0
2.	Neuhrazená ztráta minulých let (-)	-	-	0	-1 727
A. V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+ -)	-	-	1 012	3 384
B. + C.	Cizí zdroje (B. + C.)	-	-	1 912	2 485
C.	Závazky (C.I. + C.II.)	-	-	1 912	2 485
C. I.	Dlouhodobé závazky (součet C.I.1. až C.I.9.)	-	-	420	627
8.	Odložený daňový závazek	-	-	420	627
C. II.	Krátkodobé závazky (součet C.II.1 až C.II.8.)	-	-	1 552	1 858
3.	Krátkodobé přijaté zálohy	-	-	392	310
4.	Závazky z obchodních vztahů	-	-	169	264
8.	Závazky ostatní	-	-	971	1 284
8.3.	Závazky k zaměstnancům	-	-	352	389
8.4.	Závazky ze sociálního a zdravotního pojištění	-	-	215	203
-	-	-	-	-	-
C.	PASIVA	-	-	Běžné obd.	Minulé obd.
8.5.	Stát - daňové závazky a dotace	-	-	365	686
8.7.	Jiné závazky	-	-	39	6
D.	Časové rozlišení (D.1. + D.2.)	-	-	122	211
1.	Výdaje příštích období	-	-	122	211
-	-	-	-	-	-
-	-	-	-	-	-
-	-	-	-	-	-

Príloha č. 5: Výkaz zisku a strát spoločnosti Slávkovský pivovar, s. r. o. k 31. 12. 2016

Označení	Text	Běžné obd.	Minulé obd.
I.	Tržby z prodeje výrobků a služeb	15 038	15 412
II.	Tržby za prodej zboží	4 324	4 410
A.	Výkonová spotřeba	10 662	10 711
A.1.	Náklady vynaložené na prodané zboží	2 435	2 269
2.	Spotřeba materiálu a energie	6 895	7 406
3.	Služby	1 332	1 036
B.	Změna stavu zásob vlastní činnosti (+/-)	-44	-133
C.	Aktivace (-)	-1 660	-1 394
D.	Osobní náklady	7 934	7 000
D.1.	Mzdové náklady	6 011	5 375
2.	Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní náklady	1 923	1 625
2.1.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	1 912	1 620
2.2.	Ostatní náklady	11	5
E.	Úpravy hodnot v provozní oblasti	1 676	2 188
E.1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	1 676	2 188
1.1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku - trvalé	1 676	2 188
III.	Ostatní provozní výnosy	264	268
1.	Tržby z prodaného dlouhodobého majetku	8	0
2.	Tržby z prodaného materiálu	87	0
3.	Jiné provozní výnosy	169	268
F.	Ostatní provozní náklady	226	-2 339
F.1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	6	0
2.	Zůstatková cena prodaného materiálu	44	0
3.	Daně a poplatky	51	93
4.	Rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období	0	-2 526
5.	Jiné provozní náklady	125	94
*	Provozní výsledek hospodaření (+/-)	832	4 057
VI.	Výnosové úroky a podobné výnosy	4	1
2.	Ostatní výnosové úroky a podobné výnosy	4	1
K.	Ostatní finanční náklady	31	18
*	Finanční výsledek hospodaření (+/-)	-27	-17
**	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-)	805	4 040
L.	Daň z příjmů	-207	656
2.	Daň z příjmů - odložena (+/-)	-207	656
**	Výsledek hospodaření po zdanění (+/-)	1 012	3 384
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	1 012	3 384
	Čistý obrát za účetní období = I. + II. + III. + IV. + V. + VI. + VII.	19 630	20 091
-	-	-	-
-	-	-	-

Príloha č. 6: Rozvaha spoločnosti DESTILA, s. r. o. k 31. 12. 2016

Označení		AKTIVA	Číslo řádku	Běžné účetní období			Minulé úč. období
a	b	c		Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
	AKTIVA CELKEM	(ř.02+03+37+74) = ř.78	001	204012	-62850	141162	110528
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál		002				
B.	Dlouhodobý majetek	(ř.04+14+27)	003	100233	-59854	40379	38924
B. I.	Dlouhodobý nehmotný majetek		004	4210	-4172	38	266
B. I. 1.	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje		005				
B. I. 2.	Ocenitelná práva	(ř.07+08)	006	3957	-3919	38	266
B. I. 2. 1.	Software		007	2296	-2258	38	266
B. I. 2. 2.	Ostatní ocenitelná práva		008	1661	-1661		
B. I. 3.	Goodwill (+/-)		009				
B. I. 4.	Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek		010	253	-253		
B. I. 5.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek a nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek		011				
B. I. 5. 1.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek		012				
B. I. 5. 2.	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek		013				
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek	(ř.15+18+19+20+24)	014	96023	-55682	40341	36658
B. II. 1.	Pozemky a stavby	(ř.16+17)	015	67479	-37256	30223	30749
B. II. 1. 1.	Pozemky		016	26		26	26
B. II. 1. 2.	Stavby		017	67453	-37256	30197	30723
B. II. 2.	Hmotné movité věci a jejich soubory		018	26682	-17396	9286	7067
B. II. 3.	Oceňovací rozdíl k nabytému majetku		019				
B. II. 4.	Ostatní dlouhodobý hmotný majetek	(ř.21+22+23)	020	1030	-1030		
B. II. 4. 1.	Pěstitelské celky trvalých porostů		021				
B. II. 4. 2.	Dospělá zvířata a jejich skupiny		022				
B. II. 4. 3.	Jiný dlouhodobý hmotný majetek		023	1030	-1030		
B. II. 5.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek a nedokončený dlouhodobý hmotný majetek		024	832		832	842
B. II. 5. 1.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek		025				
B. II. 5. 2.	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek		026	832		832	842
B. III.	Dlouhodobý finanční majetek	(ř.28+29+30+31+32+33+34)	027				
B. III. 1.	Podíly - ovládaná nebo ovládající osoba		028				
B. III. 2.	Zápůjčky a úvěry - ovládaná nebo ovládající osoba		029				
B. III. 3.	Podíly - podstatný vliv		030				
B. III. 4.	Zápůjčky a úvěry - podstatný vliv		031				
B. III. 5.	Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly		032				
B. III. 6.	Zápůjčky a úvěry - ostatní		033				
B. III. 7.	Ostatní dlouhodobý finanční majetek	(ř.35+36)	034				
B. III. 7. 1.	Jiný dlouhodobý finanční majetek		035				
B. III. 7. 2.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek		036				

Označení a	AKTIVA b	Číslo řádku c	Běžné účetní období			Minulé úč. období
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
C.	Oběžná aktiva (f.38+46+66+71)	037	102392	-2996	99396	70520
C. I.	Zásoby (f.39+40+41+44+45)	038	48827	-2556	46271	30294
C. I. 1.	Materiál	039	12715	-682	12033	7524
C. I. 2.	Nedokončená výroba a polotovary	040	16711	-148	16563	8874
C. I. 3.	Výrobky a zboží (f.42+43)	041	19401	-1726	17675	13898
C. I. 3. 1.	Výrobky	042	14835	-664	14171	9498
C. I. 3. 2.	Zboží	043	4566	-1062	3504	4398
C. I. 4.	Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny	044				
C. I. 5.	Poskytnuté zálohy na zásoby	045				
C. II.	Pohledávky (f.47+57)	046	23220	-440	22780	15459
C. II. 1.	Dlouhodobé pohledávky (f.48+49+50+51+52)	047				
C. II. 1. 1.	Pohledávky z obchodních vztahů	048				
C. II. 1. 2.	Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba	049				
C. II. 1. 3.	Pohledávky - podstatný vliv	050				
C. II. 1. 4.	Odložená daňová pohledávka	051				
C. II. 1. 5.	Pohledávky - ostatní (f.53+54+55+56)	052				
C. II. 1. 5. 1.	Pohledávky za společníky	053				
C. II. 1. 5. 2.	Dlouhodobé poskytnuté zálohy	054				
C. II. 1. 5. 3.	Dohadné účty aktivní	055				
C. II. 1. 5. 4.	Jiné pohledávky	056				
C. II. 2.	Krátkodobé pohledávky (f.58+59+60+61)	057	23220	-440	22780	15459
C. II. 2. 1.	Pohledávky z obchodních vztahů	058	17676	-418	17258	13996
C. II. 2. 2.	Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba	059				
C. II. 2. 3.	Pohledávky - podstatný vliv	060				
C. II. 2. 4.	Pohledávky - ostatní (f.62+63+64+65+66+67)	061	5544	-22	5522	1463
C. II. 2. 4. 1.	Pohledávky za společníky	062				
C. II. 2. 4. 2.	Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	063				
C. II. 2. 4. 3.	Stát - daňové pohledávky	064	1384		1384	526
C. II. 2. 4. 4.	Krátkodobé poskytnuté zálohy	065	4120		4120	937
C. II. 2. 4. 5.	Dohadné účty aktivní	066				
C. II. 2. 4. 6.	Jiné pohledávky	067	40	-22	18	
C. III.	Krátkodobý finanční majetek (f.69+70)	068				0
C. III. 1.	Podíly - ovládaná nebo ovládající osoba	069				
C. III. 2.	Ostatní krátkodobý finanční majetek	070				
C. IV.	Peněžní prostředky (f.72+73)	071	30345		30345	25067
C. IV. 1.	Peněžní prostředky v pokladně	072	256		256	310
C. IV. 2.	Peněžní prostředky na účtech	073	30089		30089	24757
D.	Časové rozlišení (f.75+76+77)	074	1387		1387	784
D. 1.	Náklady příštích období	075	947		947	399
D. 2.	Komplexní náklady příštích období	076				
D. 3.	Příjmy příštích období	077	440		440	385

Označení	PASIVA	Číslo řádku	Stav v běžném účetním období	Stav v minulém účetním období
a	b	c	5	6
	PASIVA CELKEM (f.79+101+141) = f.001	078	141162	110528
A.	Vlastní kapitál (f.80+84+92+95+99+100)	079	70230	70021
A. I.	Základní kapitál (f.81 až 83)	080	200	200
A. I. 1.	Základní kapitál	081	200	200
A. I. 2.	Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly (-)	082		
A. I. 3.	Změny základního kapitálu (+/-)	083		
A. II.	Ažio a kapitálové fondy (f.85+86)	084		
A. II. 1.	Ažio	085		
A. II. 2.	Kapitálové fondy (f.87 až 91)	086		
A. II. 2. 1.	Ostatní kapitálové fondy	087		
A. II. 2. 2.	Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků (+/-)	088		
A. II. 2. 3.	Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách obchodních korporací	089		
A. II. 2. 4.	Rozdíly z přeměn obchodních korporací	090		
A. II. 2. 5.	Rozdíly z ocenění při přeměnách obchodních korporací	091		
A. III.	Fondy ze zisku (f.93+94)	092	33612	33344
A. III. 1.	Ostatní rezervní fondy	093	20	20
A. III. 2.	Statutární a ostatní fondy	094	33592	33324
A. IV.	Výsledek hospodaření minulých let (f.96+97+98)	095	44627	38943
A. IV. 1.	Nerozdělený zisk minulých let	096	44627	38943
A. IV. 2.	Neuhrazená ztráta minulých let (-)	097		
A. IV. 3.	Jiný výsledek hospodaření minulých let	098		
A. V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-) (f.01)+(-80+84+92+95+100+101+141)=f.55 výkazu zisku a ztráty v plném rozsahu	099	9269	6334
A. VI.	Rozhodnuto o zálohách na výplatu podílu na zisku +/-	100	-12478	
B. + C.	Celá zdroje (f.102+107)	101	65463	31417
B.	Rezervy (f.103 až 106)	102	323	345
B. 1.	Rezerva na důchody a podobné závazky	103		
B. 2.	Rezerva na daň z příjmů	104		
B. 3.	Rezervy podle zvláštních právních předpisů	105		
B. 4.	Ostatní rezervy	106	323	345
C.	Závazky (f.108+123)	107	65060	31072
C. I.	Dlouhodobé závazky (f.109+112+113+114+115+116+117+118+119)	108	2601	1398
C. I. 1.	Vydané dluhopisy (f.110+111)	109		
C. I. 1. 1.	Vyměnitelné dluhopisy	110		
C. I. 1. 2.	Ostatní dluhopisy	111		
C. I. 2.	Závazky k úvěrovým institucím	112	1145	
C. I. 3.	Dlouhodobé přijaté zálohy	113		
C. I. 4.	Závazky z obchodních vztahů	114		
C. I. 5.	Dlouhodobé směnky k úhradě	115		
C. I. 6.	Závazky ovládané nebo ovládané osobou	116		
C. I. 7.	Závazky - podstatný vliv	117		
C. I. 8.	Odložený daňový závazek	118	1456	1398
C. I. 9.	Závazky - ostatní (f.120 až 122)	119		
C. I. 9. 1.	Závazky ke společníkům	120		
C. I. 9. 2.	Dohadné účty pasivní	121		
C. I. 9. 3.	Jiné závazky	122		

Označení a	PASIVA b	Číslo řádku c	Stav v běžném účetním období 5	Stav v minulém účetním období 6
C. II.	Krátkodobé závazky (ř.124+127+128+129+130+131+132+133)	123	62479	29674
C. II. 1.	Vydané dluhopisy (ř.125+126)	124		
C. II. 1. 1.	Vyměnitelné dluhopisy	125		
C. II. 1. 2.	Ostatní dluhopisy	126		
C. II. 2.	Závazky k úvěrovým institucím	127	412	
C. II. 3.	Krátkodobé přijaté zálohy	128	49647	22457
C. II. 4.	Závazky z obchodních vztahů	129	7574	3607
C. II. 5.	Krátkodobé směnky k úhradě	130		
C. II. 6.	Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	131		
C. II. 7.	Závazky - podstatný vliv	132		
C. II. 8.	Závazky - ostatní (ř.134+135+136+137+138+139+140)	133	4846	3610
C. II. 8. 1.	Závazky ke společníkům	134		
C. II. 8. 2.	Krátkodobé finanční výpomoci	135		
C. II. 8. 3.	Závazky k zaměstnancům	136	1575	1421
C. II. 8. 4.	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	137	864	741
C. II. 8. 5.	Stát - daňové závazky a dotace	138	1085	213
C. II. 8. 6.	Dohadné účty pasivní	139	1233	1142
C. II. 8. 7.	Jiné závazky	140	89	93
D.	Časové rozlišení pasiv (ř.142+143)	141	529	290
D. 1	Výdaje příštích období	142	328	290
D. 2	Výnosy příštích období	143	201	

Priloha 7: Výkaz zisku a strát společnosti DESTILA, s. r. o. k 31. 12. 2016

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
I.	Tržby z prodeje výrobků a služeb	01	120556	129591
II.	Tržby za prodej zboží	02	15819	23157
A.	Výkonová spotřeba (f.04+05+06)	03	102169	99539
A. 1.	Náklady vynaložené na prodané zboží	04	11261	20228
A. 2.	Spotřeba materiálu a energie	05	66560	55575
A. 3.	Služby	06	24348	23736
B.	Změna stavu zásob vlastní činnosti (+/-)	07	-12636	11693
C.	Aktivace (-)	08	-32	
D.	Osobní náklady (f.10+11)	09	32047	29036
D. 1.	Mzdové náklady	10	23538	21502
D. 2.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění a ostatní náklady	11	8509	7534
D. 2. 1.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	12	7819	6859
D. 2. 2.	Ostatní náklady	13	690	675
E.	Úpravy hodnot v provozní oblasti (f.15+18+19)	14	3725	2782
E. 1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	15	2976	2698
E. 1. 1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku - trvalé	16	2976	2698
E. 1. 2.	Úpravy hodnot dlouhodobého hmotného a hmotného majetku - dočasné	17		
E. 2.	Úpravy hodnot zásob	18	596	253
E. 3.	Úpravy hodnot pohledávek	19	153	-169
III.	Ostatní provozní výnosy (f.21+22+23)	20	578	591
III. 1.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	21	37	
III. 2.	Tržby z prodaného materiálu	22	1	
III. 3.	Jiné provozní výnosy	23	540	591
F.	Ostatní provozní náklady (f.25+26+27+28+29)	24	823	978
F. 1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	25		
F. 2.	Zůstatková cena prodaného materiálu	26	7	
F. 3.	Daně a poplatky	27	177	164
F. 4.	Rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období	28	-22	313
F. 5.	Jiné provozní náklad	29	661	501
*	Provozní výsledek hospodaření (f.(01+02+20)-(03+07+08+09+14+24))	30	10857	9311

Označení a	T E X T b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
IV.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku - podíly (ř.32+33)	31		
IV. 1.	Výnosy z podílů - ovládaná nebo ovládající osoba	32		
IV. 2.	Ostatní výnosy z podílů	33		
G.	Náklady vynaložené na prodané podíly	34		
V.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku (ř.36+37)	35		
V. 1.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku - - ovládaná nebo ovládající osoba	36		
V. 2.	Ostatní výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	37		
H.	Náklady související s ostatním dlouhodobým finančním majetkem	38		
VI.	Výnosové úroky a podobné výnosy (ř.40+41)	39	311	284
VI. 1.	Výnosové úroky a podobné výnosy - ovládaná nebo ovládající osoba	40		
VI. 2.	Ostatní výnosové úroky a podobné výnosy	41	311	284
I.	Úpravy hodnot a rezervy ve finanční oblasti	42		
J.	Nákladové úroky a podobné náklady (ř.36+37)	43	51	43
J. 1.	Nákladové úroky a podobné náklady - ovládaná nebo ovládající osoba	44		
J. 2.	Ostatní nákladové úroky a podobné náklady	45	51	43
VII.	Ostatní finanční výnosy	46	903	2023
K.	Ostatní finanční náklady	47	606	3491
*	Finanční výsledek hospodaření (+/-) (ř.(31+35+39+46)-(34+38+42+43+47))	48	557	-1227
**	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-) (ř.30+48)	49	11414	8084
L.	Daň z příjmu (ř.51+52)	50	2145	1750
L. 1.	Daň z příjmu splatná	51	2087	1387
L. 2.	Daň z příjmu odložená (+/-)	52	58	363
**	Výsledek hospodaření po zdanění (+/-) (ř.49-50)	53	9269	6334
M.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	54		
**	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-) (ř.53-54)	55	9269	6334
*	Čistý obrát za účetní období (ř.01+02+20+31+35+39+46)	56	138167	155646